

A. I. Nº - 269138.0098/19-1
AUTUADO - POSTO MARINA COMÉRCIO E SERVIÇOS DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTES - JEFFERSON MARTINS CARVALHO E ANDRES MIGUEL E. MOREIRA
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 18/04/2022

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0041-01/22-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Infração subsistente. Não acolhidas as nulidades arguidas. Indeferido o pedido de diligência/revisão fiscal. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$ 2.205.474,83, acrescido da multa de 100%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado:

Infração 01 - 04.07.01. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Período de ocorrência: 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou Defesa (fls. 15 a 50 dos autos).

Inicialmente, requer o impugnante que doravante todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas para o endereço do profissional que subscreve a peça defensiva, legítimo representante legal do autuado na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração acostada à fl. 61 dos autos.

Em caráter preliminar, argui a nulidade do lançamento sob o fundamento de que foi levado a efeito através da Ordem de Serviço nº. 505744/19, expedida para Contribuinte diverso, no caso a empresa Posto Kalilândia Ltda., CNPJ Nº. 15.151.046/0001-89. Alega que estando o lançamento baseado na referida Ordem de Serviço, a ação fiscal que lhe deu margem, é irregular, atingindo a própria autuação. Afirma que a própria autuação carece de Ordem de Serviço pertinente.

Consigna que se superada a nulidade arguida, o lançamento de ofício procura amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV, da Lei nº 7.014/96, especificamente de “omissão de entradas”, que presume “omissão de receita”, tudo conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelos autuantes, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria n. 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, cuja redação reproduz.

Ressalta que o dispositivo referido não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, e a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o autuado, anteriormente aos períodos indicados no Auto de Infração, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado

pelo ICMS, caracterizando receita não tributada, isto é, omissão de saída/receita.

Diz que os autuantes retiraram do LMC informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, sendo que elegeram apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. Acrescenta que o resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissões de entradas”, ocorrência que, a teor das Portarias 445/98 e 159/19, haveria que se levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Ainda em caráter preliminar, suscita o impugnante a nulidade do lançamento por ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF BA, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e consequente cerceamento ao direito de defesa.

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

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

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

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

Conclusivamente, diz que diante da impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis à incidência do imposto, no máximo se atendidos outros requisitos legais, caberia aplicação do art. 11 da Portaria 445/98, com a redação atual, conforme já decidido pelo CONSEF nos termos dos Acórdãos CJF Nº 0159-12/07 e CJF Nº 0337-11/09. Assinala que esta posição já foi homologado pelo CONSEF, encontrando-se respaldada, ainda, na Instrução Normativa 56/2002, nos seus itens 1 e 2 cujo teor reproduz.

Observa que a Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no art. 4º, § 4º, da Lei n. 7.014/96, deixando claro, na sua exposição de motivos, que a orientação decorreu de “reiteradas decisões do CONSEF no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei n. 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária. Acrescenta que a referida IN inclusive determinou que deveria ser aplicado outro roteiro de auditoria diversos dos roteiros relativos às presunções referidas no art. 4º, § 4º da Lei n. 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização, quando o contribuinte tivesse como operações habituais integralmente isentas, não tributáveis /ou sujeitas à substituição tributária.

Afirma que no caso em lide, a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a

impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois as vendas não são mais tributadas. Diz que a determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização, a exemplo de contábeis, por se tratar de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Acrescenta que ainda que assim não fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade” aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e PGE/PROFIS, conforme decisões que apresenta como exemplos, no caso os Acórdãos CJF Nº 0114-12/19, CJF Nº 0343-11/12, CJF Nº 0350-11/11, CJF Nº 0387-12/12, JJF Nº 0240-02/11, CJF Nº 0205-11/18, JJF Nº 0192-02/19, JJF Nº. 0121-03/19, CJF Nº. 0087-11/18, CJF Nº. 0036-12/19.

Transcreve os arts. 1º e 3º da Portaria 445/98 e diz que nos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração a apuração foi realizada por método não contemplado pela mencionada portaria, nem por qualquer outro instrumento legal, nem mesmo pela IN 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização. Alega que os autuantes usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas.

Sustenta que a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõem a Auditoria de Estoques foi utilizado, sendo esse mesmo elemento erigido à condição de “omissão”. Aduz que ainda que essa metodologia fosse regular, ao menos as perdas, também registradas, haveriam que ser consideradas, apurando-se ao final de cada exercício, se resíduos persistiriam.

Afirma que não existe base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido.

Assinala que julgando autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração “criado pela autoridade fiscal”, conforme os Acórdãos JJF Nº 0186/02- 19, JJF Nº 0159-02/19, JJF Nº 0160-02/19, JJF Nº 0167-02/19, cujas ementas reproduz.

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

Consigna que sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, observa que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pelos autuantes, pela simples constatação das quantidades. Diz ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustível (2, 3, 5, 10, 15 mil litros ou mais, por dia, de cada tipo de combustível). Assegura que são incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Diz que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Alega que precisaria haver um “conluio” entre o autuado e o distribuidor visando prejudicar o Estado. Aduz que neste caso, é fácil perceber que a condução da ação fiscal teria que ter sido no sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas.

Ressalta que, na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pelo autuado, que não teve oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. Diz que as quantidades adotadas no Auto de infração foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs que anexou. Alega que o que os autuantes fizeram foi pegar somente os dias em que se registrou “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão, e nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Indaga como seria possível gerar ganhos, lançados no LMC e, portanto, na EFD/LMC usada na ação fiscal – Registro 1300, dessas quantidades absurdas. Diz ser evidente que os dados se encontravam errados. Reafirma que o erro foi do sistema, que pode ter, por exemplo, somado os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Diz não ser fácil identificar o erro agora, mas que existiu é claro. Afirma que uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Assevera que os autuantes não seguiram um “roteiro” legal, apenas e tão somente pinçaram parte dos lançamentos do próprio autuado em sua EFD/LMC, desprezando as “perdas” e, mediante método não previsto em lei e, ainda, usando “dois pesos e duas medidas”, já que só validou os “ganhos”, erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS. Afirma que nas situações cujas ementas foram transcritas nas razões de defesa, o CONSEF já descartou essa modalidade de apuração. Diz que as Portarias 445/98 e 159/19, dispõem sobre os “procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias”, o que não foi levado a efeito no presente caso.

Salienta que o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma. Diz que a sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, por meio da qual se pode obter comprovação da omissão de registro de entradas, o que se faria, segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas” em cada período.

Alega que a utilização isolada do parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, mencionado no Auto de Infração como suposto enquadramento legal da ocorrência, cria uma nova hipótese de “presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto”, não contemplada no § 4º da Lei 7.014/96, portanto, claramente ilegal.

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

Ressalta que por abordar quase todos os pontos até então levantados, transcreve o brilhante voto proferido pelo Digno Relator da JJF, no Acórdão JJF N°. 0186-02/19, repetidos nas demais decisões acima referidas.

Registra que a Portaria 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o Contribuinte. Diz que ainda que a interpretação espelhada no Auto de Infração fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Frisa que essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma Instrução Normativa, visando, de forma agressiva ao conjunto normativo e à Lei, para a própria condução da ação fiscal.

Alega que mais um ponto que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 da EFD, utilizados na apuração. Diz que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. Afirma que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Afirma que caberia aos autuantes, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu § 2º, intimar o autuado para que fizesse as devidas correções. Sobre o tema, invoca e reproduz excertos do voto proferido pelo ilustre e saudoso Julgador José Raimundo Conceição.

Sustenta que se cometeu alguma infração, até contundente prova em contrário, se limitou ao campo

das obrigações acessórias: inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, de multa expressa em lei.

Diz que ficou fartamente comprovado que a autuação recaiu, simplesmente, sobre os volumes lançados equivocadamente em sua EFD, a título de “ganhos”, não tendo sido realizada uma auditoria de estoques. Assevera que se não existe nexo entre a acusação e a realidade dos fatos, não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa seria com base no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

Alega que considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quanto à tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração, no caso o art.42, inciso III, alínea “g”.

Salienta que outras decisões do CONSEF, em casos similares, se aplicam ao presente, objetivando afastar qualquer possibilidade de dúvidas quanto à nulidade do procedimento fiscal. Transcreve ementas de outros julgados do CONSEF.

No mérito, alega que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas de uma parte dos dados inconsistentes declarados pela própria empresa na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração por presunção totalmente ilegal. Diz que estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%. Consigna que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo o seu LMC, solicitando de logo o prazo de 60 dias, contados da protocolização da peça defensiva, para juntada ao PAF. Pede ao julgador, uma vez distribuído o PAF e prestada a Informação Fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Ressalta que os valores e, consequentemente, as quantidades constantes nas DMAs, existentes no sistema da SEFAZ, em relação ao todo o período autuado, demonstram os valores totais das movimentações, sendo mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada. Afirma que o início da ação fiscal deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD, e que não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme a Lei n. 7.014/96.

Salienta que caso as questões prejudiciais sejam superadas, pede que seja determinada completa revisão do levantamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material. Diz que a revisão poderá, inclusive, atender ao disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Acrescenta que ainda que seja levada a efeito uma “real auditoria de estoques”, a observância de todos os elementos que a compõem é inafastável.

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

Diz que não há nos autos qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação; nenhum terceiro e nenhuma operação foram identificados; a acusação fiscal não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir.

Alega também que a Portaria 445/98 não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, haveria de se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, colocando à disposição toda a documentação que entender necessária e com o desiderado de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da empresa nos exercícios

fiscalizados, verdade material, e para aplicação da IN 56/2007, revisão por fiscal estranho ao feito e, pede e espera que o presente Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

Considerando que não constava a assinatura dos autuantes no campo próprio do Auto de Infração, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência à SAT/COPEC (fl. 62 dos autos), a fim de que os autuantes assinassem o Auto de Infração e, depois, que o órgão competente da repartição fazendária intimasse o autuado para recebimento de cópia do referido Auto de Infração devidamente assinada. Solicitou-se, ainda, que fosse informado ao autuado da reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, se manifestou (fls. 72 a 81 dos autos).

De início, renova o pedido de que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas para o endereço do profissional que subscreve a peça defensiva, legítimo representante legal do autuado na ação administrativa, tudo conforme poderes especificados na procuração anexada aos autos.

Assinala que ratifica todo o conteúdo da Defesa apresentada em 07/02/20 (SIPRO 017090/2020-8), no que tange às questões prejudiciais e de mérito, acrescentando os pontos a seguir abordados.

Salienta que o enquadramento legal, inserido no Auto de Infração, se reporta aos arts. 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96. Acrescenta que foi mencionado também o art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, dispositivo que, ao tratar da apuração da base de cálculo, evidencia que a autuação foi baseada na “presunção de omissão de saídas, via entradas não registradas”. Sustenta que desse modo, o lastro para a cobrança seriam os arts. 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, aos quais o Julgador deve se atter.

No tocante à multa pela suposta infração, foi indicado o art. 42, inciso III, alínea “d”, da Lei 7.014/96, que prevê sanção de 100%, na hipótese da constatação da falta de recolhimento do imposto, apurando-se a ocorrência de “entradas de mercadorias ou bens não registrados”.

Diz que com embargo de entrar nas fundamentais questões legais, outros aspectos, processuais, precisam ser observados. Frisa que assim sendo, em mais uma preliminar, requer que o julgamento seja realizado de forma presencial, pois, em se tratando de processo físico, apesar dos esforços da Egrégia JJF, defesa se encontra prejudicada.

Assinala que dessa forma, o primeiro ponto se insurge, diz respeito ao julgamento por “videoconferência”, com o qual, respeitosamente, no caso específico, não concorda.

Consigna que é verdade que se passa por um momento delicado, em razão da “pandemia do COVID 19” e que ações precisam ser adotadas, objetivando não paralisar o CONSEF. Acrescenta que neste sentido, foram editadas as seguintes normas: Decreto nº 19.618/20 e Portaria nº 033/20.

Observa que o Decreto nº 19.618/20, prevê, no seu art. 1º, acrescentando o art. 64-A ao Regimento Interno do CONSEF, que “*A sessão de julgamento poderá ser realizada através de videoconferência pela internet quando expressamente prevista em edital*” (destacou). Alega que a Portaria 033/20, apenas discrimina os procedimentos concernentes à nova previsão regulamentar.

Manifesta o entendimento de que o Decreto nº 19.618/20, apenas incluiu a possibilidade de realização do julgamento por videoconferência, sendo que esta possibilidade se encontra adstrita ao registro em edital, mas não somente a isso.

Aduz que em primeiro plano, o art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal Brasileira, determina que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes”.

Acrescenta que de forma coesa com a Carta Magna, o art. 2º, do Regimento Interno do CONSEF, assim preconiza:

“O Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), que integra a estrutura da Secretaria da Fazenda, é o órgão

competente para, no âmbito administrativo, originariamente, julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária e as impugnações e recursos do sujeito passivo, interpostos a qualquer medida ou exigência fiscal, obedecendo aos princípios do contraditório, da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.” (Destacou).

Diz que por seu turno, o art. 56, do mesmo Regimento Interno, prevê que “**As sessões ordinárias e extraordinárias serão públicas, podendo, todavia, os órgãos julgadores reunirem-se secretamente, em caso de necessidade.**” (destacou).

Entende o impugnante que a interpretação conjunta do sistema normativo, regulado, essencialmente, pela ampla defesa e publicidade dos atos administrativos, conduzem à conclusão de que a sessão de julgamento do Processo Administrativo Fiscal, a cargo do CONSEF, poderá sim ser realizada por videoconferência, contudo outro elemento deve ser levado em consideração para a aplicação dessa possibilidade, no caso a anuência do Contribuinte, pois assim o fazendo não entenderá que sua defesa está sendo prejudicada.

Afirma que o julgamento por videoconferência, portanto, sem a concordância do sujeito passivo, fere o princípio da publicidade dos atos administrativos, bem como prejudica sobremaneira o exercício da ampla defesa, na medida em que, sendo o processo “FÍSICO”, impossibilita o exame dos autos durante, a constatação, pela defesa, dos elementos juntados pelo autuante para sustentar suas alegações, como, por exemplo, se o LMC utilizado na ação fiscal se encontra no PAF, de “inovações” sujeitas a questões de ordem, o exame dos autos pelos próprios julgadores (já que os mesmos não se encontram reunidos), obstrução ao conhecimento da informação fiscal prestada etc. Reafirma que a sessão por videoconferência, portanto, somente é cabível quando o Contribuinte contra ela não se opor, o que não acontece no presente caso, especialmente em se tratando de processo físico.

Salienta que não se diga que a celeridade processual deve prevalecer, por falta de amparo legal, e até mesmo em razão de previsibilidade do encerramento da “pandemia do COVID 19”, podendo a sessão presencial ser designada com brevidade, sem qualquer prejuízo ao Erário ou à defesa. A título de paradigma, diz que o Poder Judiciário da Bahia reconhece o direito do julgamento presencial, conforme dispõe o art. 5º, § 2º, do Decreto judiciário 271/20, que assim estabelece:

Art. 271.....

“§ 2º A parte que desejar o julgamento presencial, poderá, através do seu representante legal, requerer, motivadamente, nos próprios autos (PJE), ou eletronicamente, por e-mail (processos em trâmite no SAJ), no prazo de 48 horas da publicação da pauta, a sua retirada para reinclusão, quando do retorno da sessões presenciais, a ser apreciada pelo Relator.”.

Consigna que por tudo isso, de logo, sob pena de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, pede a suspensão do julgamento, a fim de que seja o PAF convertido em diligência, para que tenha “vistas do PAF e da informação fiscal”, sendo designada, assim que possível, sessão presencial, com a manutenção das suas garantias constitucionais e legais.

Registra o impugnante que o assunto se encontra sob a análise da Respeitável PGE/PROFIS, a cargo do Dr. José Augusto Martins Júnior, que no dia 22/10/2020, na sessão de julgamento do AI 2691380109193, lavrado pela mesmo Ilustre Auditor contra o Contribuinte Ferreira Combustíveis Ltda, realizada ela 1ª Câmara, solicitou “vistas formais do PAF”, objetivando a análise das questões de direito ali abordadas e emissão de parecer. Acrescenta que outros processos, que tratam do mesmo tema, também foram encaminhados à Douta PGE, visando deliberação acerca da matéria de direito que envolve a demanda.

Assinala que acaso o julgamento seja realizado na forma não desejada, desde já registra que, sem acesso aos elementos processuais referidos, não é possível o exercício regular do direito de defesa. Consigna que não obstante, considerando a extensa matéria de direito abordada, requer, por fim, de forma alternativa, que seja o PAF convertido em diligência à PGE/PROFIS, para análise e emissão de parecer.

Aduz que novamente ratificando todo o conteúdo da Defesa, pede também especial atenção para as questões legais que envolvem a lide, notadamente a ilegalidade da Portaria 159/19, que alterou a Portaria 445/98, incluindo, sem qualquer compatibilidade com todo o conjunto normativo, o parágrafo único do art. 10, que assim inovou. Reproduz o referido parágrafo.

Diz que conforme claramente se constata mediante a redação da Portaria 159, foi criada nova hipótese de incidência, por meio de registros fiscais acessórios, sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96. Acrescenta que o art. 97, incisos III e IV, do Código Tributário Nacional, prevê que:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

....

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;” (destacou).

Assevera que assim sendo, a definição do fato gerador e da base de cálculo, no caso do ICMS, fica sujeita ao princípio da reserva legal, sendo que, a contrário senso, tais elementos não podem ser definidos por ato “infralegal”, como é o caso de uma “Portaria”.

Sustenta que o ilegal dispositivo usado para tentar viabilizar a autuação, de forma clara assevera que “a omissão do registro de entrada”, ou seja, “do fato gerador”, “SERÁ CARECTERIZADA QUANDO SE VERIFICAR QUE, A TÍTULO DE VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA EM DECORRÊNCIA DE DILATAÇÃO TÉRMICA, A QUANTIDADE DE LITROS ESCRITURADOS DIARIAMENTE COMO GANHO NO LIVRO MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LCM)/REGISTRO 1300 da EFD EXCEDEU 1,8387%...”. Alega que a redação da Portaria, portanto, FIRMA A CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR (da omissão de entradas”, mediante o registro do “ganho” no LMC.

Salienta que a Portaria 159/19, como visto, fixa a caracterização da omissão de entradas, assim como da sua base de cálculo, espelhada na quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD, que exceder 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia). Acrescenta que a SEFAZ sempre teve acesso às informações prestadas por meio do LMC, as quais, a partir da edição da malfadada Portaria, passaram a se constituir no fato imponível. Assevera que não há que se falar, assim, na hipótese do art. 144, § 1º, do CTN. Reitera que a Portaria 159/19 é inteiramente ilegal, não podendo suportar a caracterização da infração e a apuração da base de cálculo e, por via conexa, a autuação, notadamente de forma retroativa.

Diz que além de flagrantemente ilegal, a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos, e, assim, prejudicar o Contribuinte. Acrescenta que ainda que a interpretação espelhada no Auto de Infração fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Neste sentido, invoca e reproduz os arts. 100, inciso I, e 103, inciso, do CTN.

Salienta que a própria Portaria 159/19, prevê em seu art. 2º, que entrará em vigor na data de sua publicação.

Ressalta que se é um absurdo de permitir que uma “Portaria” defina hipótese de incidência do ICMS, é uma aberração jurídica admitir a aplicabilidade a fatos passados, antes não considerados como assim suscetíveis.

Acrescenta que além disso, sequer pode ser considerado como sujeito passivo legítimo da presente relação processual. Observa que o art. 128, do CTN, prevê que só “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. Acrescenta que no caso em tela, a Lei 7.014/96, no seu art. 8º, inciso IV, “a”, atribui ao industrial a responsabilidade tributária, nas hipóteses relacionadas à substituição.

Consigna que o art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, também citado no Auto de Infração não se reporta

à “responsabilidade por substituição tributária” e sim à “responsabilidade comum/originária”, quando determinada pessoa, física ou jurídica, é flagrada na posse de mercadorias, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, situações que não se enquadram na presente demanda.

Frisa que de mais a mais, os erros de forma cometidos na EFD/LMC não podem ser erigidos à condição de fato gerador do ICMS, como inclusive já decidido pelo Nobre Relator no Acórdão 0268-11/16, cuja ementa reproduz.

Alega que sendo o julgamento realizado por vídeo conferência e sem a necessária e completa instrução do PAF, o que só ensejará ao Erário prejuízos, decorrentes de futura sucumbência judicial, lembra que a 1ª JJF, julgando o PAF 269138.0133/19-1, sendo Relator o Ilustre Dr. Olegário Gonzalez, proferiu o Acórdão JJF 0052-01/02VD, reconhecendo que a apuração trata da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, atestando, por um lado, que a Portaria criou hipótese de presunção não prevista na citada lei, e por outro a aplicabilidade da IN 56/07, conforme abordado na defesa.

Destaca por essa ótica, que a autuação indica, como dispositivo adotado para a apuração da base de cálculo, o art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, que assim dispõe:

*“Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:
II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque;”*

Assevera que em se tratando de “presunção”, afigura-se ainda mais clara a ineficácia do lançamento. Primeiro em razão do método não previsto em lei para a “auditoria de estoques” (apuração diária); segundo diante da ilegalidade da utilização do Registro 1300 como “fato gerador”; terceiro porque devem ser aplicadas as regras da IN 56/07, que determinam a inaplicabilidade do roteiro de auditoria de estoques e a apuração da “proporcionalidade” com as mercadorias tributadas pelo regime normal. Afirma que afastar a hipótese de presunção seria alterar a fundamentação do pedido, irregularmente.

Volta a destacar que não teve acesso ao PAF, os demonstrativos sintéticos que foram ofertados para o exercício do direito de defesa não se prestam aos fins pretendidos, pois não conduzem à demonstração dos “ganhos excessivos”, os quais foram erigidos à condição de “fatos imponíveis”. Alega que recebeu apenas o demonstrativo (ANEXO) no qual constam as seguintes informações (em relação às quantidades): VOL_DISP (A); VAL_AJ_GANHO (B); LIM_SEFAZ (C = 1,8387%xA); OM_EMT (D = B-C).

Diz que desse modo, não consta os demonstrativos ofertados à empresa as quantidades dos “Estoques Escritural e dos Estoques de Fechamento”, cuja diferença pode, em tese, representar perda ou ganho. Acrescenta que Ganhos Escriturais Lançados na EFD/Registro 1300, os quais haveriam que ser comparados. Diz que isso significa que as demonstrações apresentadas não refletem os alegados ganhos, pois, justamente, não são conhecidos os estoques escritural e de fechamento (medição). Afirma que as quantidades lançadas pelos autuantes como ganhos, assim, são irreais. Assevera que pelos demonstrativos até o momento entregues à empresa, não se pode afirmar que os “ganhos erigidos a fatos geradores” representam a diferença entre os “estoques escriturais e os estoques de fechamento (medidas).

Aduz que além disso, até os “limites da Portaria 159” não se encontram demonstrados de forma segura no Auto de Infração, pois as planilhas não apresentam os registros das entradas, que devem ser somadas ao estoque inicial de cada dia ($1,8387\%$ do estoque do início do dia + volume recebido no dia). Afirma que como não consta do PAF os volumes recebidos em cada dia, não se pode dizer que nos volumes disponíveis estas entradas foram acrescentadas. Diz que pelo contrário, as planilhas de apuração dos preços médios atestam que faz aquisições em quantidades, “fechadas”, entre 2.000 litros e 15.000 mil litros, que não devem ter sido incluídas para fins dos cálculos dos, mesmo que ilegais, limites, impondo absoluta insegurança na apuração da base de cálculo.

Indaga como afirmar que a demonstração acima reflete as diferenças entre os estoques escritural e

de fechamento. Observa que as quantidades disponíveis representam a soma do estoque do dia anterior mais as entradas. Observa que se, além dessas quantidades, são apresentados “ganhos”, a estas são somados. Afirma que a demonstração obrigatoriamente deveria conter quantidades que retratassem a diferença entre os estoques escriturais e os estoques dos fechamentos, o que a empresa, no caso presente, não teve acesso, presumindo não existir no PAF. Afirma que a conclusão a que se chega é que, do ponto de vista fático, como amplamente ventilado na defesa, a autuação esbarra no art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF, inexistindo a mínima segurança na determinação e apuração da infração, com consequente cerceamento do direito de defesa.

Conclusivamente, diz que ratifica as razões de defesa já apresentadas, existe matéria de ordem pública, não suscitada na defesa, que deve ser analisada. Diz que ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o Auto de Infração tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos reais, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, conforme decidido recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica”, conforme Recurso Especial n. 1884431-PB cujo teor reproduz.

Salienta que não se deve dizer que a posição do STJ se reportou a “limites de variação volumétrica”. Diz que as decisões acima reportadas não permitem que a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, independente de índices. Acrescenta que se a lei não atribuiu limitações percentuais, é evidente que uma “portaria” não pode invadir a reserva legal e, dessa forma, interferir na apuração da própria base de cálculo.

Alega que mesmo que alguma parcela seja mantida, a multa a ser aplicada seria de 60% e não 100%, pois a apuração seria sobre operações declaradas e em hipótese até então não prevista em lei, ou seja, seria “infração diversa” (declaração e omissões via LMC), como já decidiu a 3ª JJF em caso similar, no Acórdão 0199-03/20-VD, cuja ementa reproduz.

Finaliza pedindo que sejam atendidos os encaminhamentos acima solicitados, notadamente, visando a apuração da verdade material, revisão por fiscal estranho ao feito e/ou diligência à PGE, isso se a decisão não for, de plano, pela nulidade ou improcedência da autuação.

O autuante Jefferson Martins Carvalho prestou Informação Fiscal (fls. 97 a117 – frente e verso).

Contesta as alegações defensivas. Reporta-se sobre as supostas nulidades existentes no procedimento de fiscalização.

No tocante a ordem de serviço diz que uma ordem de serviço pode conter diversos contribuintes.

Sustenta que não houve prejuízo à ampla defesa e ao contraditório.

Reporta-se sobre os 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”, 27ª ed., “toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei”, isso em obediência ao princípio da legalidade insculpido no *caput* do art. 37 da Constituição Federal. Acrescenta que 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.

Quanto ao princípio da verdade material, invoca lição de Celso Antônio Bandeira De Mello, em seu “Curso de direito administrativo”, 28ª ed., conforme reproduzido abaixo:

(...) consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado.

Consigna que sobre esse mesmo princípio, James Marins, em “Direito processual tributário brasileiro”, 13ª ed., esclarece que:

A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito das suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar

e lançar com base na verdade material.

Observa que todas as atividades procedimentais e processuais sempre têm fim. Diz que 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 ensina Fernanda Del Padre Tomé (“A prova no direito tributário”, 3^a ed.). Diz que por isso, ao utilizar os registros da EFD como prova, leva em consideração:

- (i) *O art. 226 do Código Civil: Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.*
- (ii) *O art. 417 do Código de Processo Civil (CPC): Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*
- (iii) *O art. 373, II, do CPC: O ônus da prova incumbe:*
(...)
II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.
- (iv) *O art. 419 do CPC: A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.*
- (v) *Item 2.1.2 da NBC T 2 (da escrituração contábil): A escrituração será executada: (...) e. com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.*

Alega que no entanto, o 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.*

Assevera que diante do exposto, não têm fundamento a censura do impugnante, pois, a EFD faz prova contra o contribuinte, (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.

Ressalta que é claro que isso não significa que o impugnante não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC). Mas, nesse caso, cabe ao 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 ao impugnante o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Diz que 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.*

Reporta-se sobre a retroatividade da aplicação da nova norma procedural.

Afirma que a inserção do parágrafo único ao art. 10 da Port. 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, resta patente que se deve observar o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais:

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Reporta-se sobre a inexistência de presunção de omissão e entradas no procedimento de fiscalização.

Afirma que inexiste qualquer juízo de probabilidade no parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, ou seja, não há presunção jurídica, pois não se aplica ao caso concreto um “processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”, na lição de Alfredo Augusto Becker em sua “Teoria geral no direito tributário”.

Sustenta que a referida norma cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na exigência 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.

Consigna a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal. O controle dos estoques nas Ciências Contábeis.

Aduz que essencialmente estudados pelas Ciências Contábeis, os estoques referem-se às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico. Observa que 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.).

Diz que 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”. Sustenta que isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Refere-se ao inventário dos estoques.

Diz que um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário. Assinala que conforme 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. Diz que dessa forma, a verificação e a contagem física do bem, *in loco*, caracterizam o inventário” (MARION, José Carlos. “Contabilidade empresarial”. 18ª Ed.).

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

Salienta que 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). Diz que 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.

Observa que o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários.

Quanto à frequência de realização dos inventários, diz que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com frequências diferentes, a exemplo das empresas mercantis, por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa (art. 225, caput, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012 – 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.

Reporta-se sobre controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores. Menciona o controle fiscal: Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital.

Frisa que no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas.

Acrescenta que além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu, no caso 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.*

Salienta que nesse diapason, 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.

Acrescenta que 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).

Conclusivamente, diz que 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%.

Observa que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320, sendo que 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.

Quanto ao registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque, sendo os seus campos os seguintes:

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.

Já 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.

Diz que conforme se vê acima, 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 émeticulamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

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

Reporta-se sobre o fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD.

Diz que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 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. Acrescenta que 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).

Assevera que 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.*

Diz que diante disso, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, conforme figura que apresenta.

Afirma que resta 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).

Observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Cita, por exemplo, a figura abaixo 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. Assinala que dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela Sefaz não terá dificuldade para contestá-lo.

Reporta-se sobre os supostos erros na fiscalização apontados pelo impugnante.

No tocante ao cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas, apresenta exemplo dizendo que na tabela que apresenta houve um erro no registro do FECH-FISICO do dia “d” com o acréscimo indevido de 50 litros. Diz que esse erro sendo maior do que limite imposto pela ANP de 0,6% do VOL_DISP, deveria chamar a atenção do posto. Na necessária justificativa, certamente o posto 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 EST_ABERT na abertura do dia seguinte (“d+1”), seria registrado o valor correto de 800 e, no final do dia “d+1”, com a leitura correta e 700 litros, não haveria perda ou ganho, portanto, não há propagação de erros de um dia para o outro, conforme tabela que apresenta.

Quanto aos erros digitação do FECH_FISICO, diz que há limites para esse erro conforme explica. Ressalta que a prova desse erro pode ser feita facilmente com a apresentação do documento digitado.

No tocante aos erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor, afirma que 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 prática de atos administrativos” – item 2.1.2 da norma NBC T 2.1. Menciona como exemplo que se pode solicitar ao fornecedor uma cópia do recibo de entrega do combustível.

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

Relativamente às movimentações entre o FEC_FISICO e o EST_ABERT do dia seguinte, esclarece 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. Diz que, 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.

No caso de ocorrência de 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. Explica que novamente, não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoque.

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

Diz que como se verifica, 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.

Conclusivamente diz que um erro grosseiro proclamar que “apenas um dos elementos que compõem a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor.

Sustenta que a simples alegação de que houve erro não elide a autuação, pois os erros devem ser devidamente provados pelo impugnante.

No tocante aos livros como meio de prova contra o empresário, invoca e reproduz o artigo 266 do Código Civil e os artigos 417, 373 e 419 do CPC.

Afirma que 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.

Diz que no caso, por exemplo, não pode o impugnante apresentar o LMC como prova contra o registro 1300 da sua EFD porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Reporta-se sobre a validade jurídica da EFD, dizendo que esses documentos são assinados digitalmente com uso de certificado digital do tipo A1 ou A3, expedidos conforme as regras do ICP-Brasil pelos representantes legais ou procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, consoante disposto na MP-2200-2 de 24/08/2001.

Assevera que por não ter encontrado qualquer inconsistência na revisão fiscal, descabe a aplicação do art. 247, § 4º do RICMS/BA/12.

Sustenta que descabe falar-se na aplicabilidade da Instrução Normativa n. 55/14, na fiscalização efetuada apenas com dados da EFD, como acredita o impugnante, pois não faz referência a EFD.

Quanto à alegação defensiva atinente à existência de erros no registro 1300 da EFD, diz que a prova que existem erros no referido registro deve ser feita pela empresa, nos termos do art. 373, II, do CPC.

Afirma que 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 sanar as “irregularidades” alegadas.

Diz que não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente respalde o alegado.

Salienta que não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, haja vista que o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, além do que, 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.

Aduz que não se evidenciaram os fatos escriturados, apesar do dever disposto na NBC T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil.

Quanto ao uso do LMC como prova de erros na EFD, sustenta que pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Diz que não basta alegar, pois há que se comprovar o alegado com base em documentos de origem externa ou interna, ou em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

Diz ser inusitado e intrigante obter registros tão diferentes na EFD e no LMC, pois se fundamentam na mesma documentação.

Reporta-se sobre o ICMS devido como responsável solidário, dizendo que descabe a proporcionalidade de que trata a IN 56/07, pois a responsabilidade não é fruto de presunção, já que se trata de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Quanto à apuração do imposto devido, rechaça a alegação defensiva dizendo que a apuração do ICMS não é somente mensal, pois o art. 24 da Lei n. 7014/96 estabelece que o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto de Infração.

A 1^a Junta de Julgamento Fiscal, considerando que a Segunda Instância deste CONSEF nos julgamentos envolvendo postos de combustíveis, cuja infração tenha sido apurada mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela legislação, tem convertido o feito em diligência em face às alegações dos recorrentes de nulidade da decisão de Primeira Instância por cerceamento do direito de defesa, sob o fundamento de que, todos os elementos utilizados para a lavratura do Auto de Infração deveriam compor o processo e a empresa teria direito a recebê-los com a intimação para a defesa, bem como, que a juntada das medições e demais dados inerentes à ação fiscal demonstraria a existência de divergências em questão, após análise e discussão na sessão de julgamento, converteu o feito em diligência à SAT/COPEC (fl.121), a fim de que o AUTUANTE ou outro AUDITOR FISCAL designado fizesse a juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tivessem sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos, assim como a juntada de cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo Contribuinte e utilizado pelo autuante no trabalho fiscal.

Solicitou-se, ainda, que após fosse intimado o autuado, entregando no ato cópia dos elementos elaborados pelo diligenciador - Informação Fiscal, demonstrativos/planilhas, etc, inclusive em meio magnético -, devendo, na oportunidade, ser informado ao autuado do prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da ciência do recebimento da intimação, para que se manifestasse.

A diligência foi cumprida pelo próprio autuante que juntou aos autos em meio magnético CD-R (fl. 125), contendo os demonstrativos analíticos e sintéticos que elaborou.

O impugnante, cientificado do resultado da diligência, inclusive da reabertura do prazo de defesa de 60 dias, via DT-e (fl.126), se manifestou às fls. 128 a 150 dos autos.

Consigna que de acordo com as discussões travadas pela JJF, levadas ao despacho que determinou a diligência, restou demonstrado que a empresa, quando da intimação sobre a lavratura do AI, não recebeu diversos elementos, imprescindíveis à formação do PAF, no caso demonstrações e arquivos que deram origem às “planilhas sintéticas”, ofertadas com a intimação realizada quando da lavratura do Auto de Infração.

Afirma que no presente caso, deve ser acrescentado que desconhece o despacho proferido pela Câmara, ficando impedida de certificar o integral atendimento ao quanto determinado. Acrescenta que no entanto, se torna fácil observar que não foram disponibilizados todos os elementos necessários à formação do PAF.

Observa que a JJF constatou a existência 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. Reproduz o referido dispositivo regulamentar processual.

Salienta que em diligência idêntica, determinada no Auto de Infração nº 269138.0105/19-8, lavrado

pelo mesmo respeitável autuante, contra o Posto KALILANDIA LTDA, a despeito da ausência da “Informação Fiscal” e do SPED FISCAL usado na autuação, foram entregues, no caso “paradigma”, os seguintes anexos:

| Número | Nome |
|--------|------------------------------|
| 1 | Inf_04.07.01 |
| 2 | Inf_04.07.02 |
| 3 | Ganhos_OmEnt |
| 4 | CMU |
| 5 | Inventário |
| 6 | 1300 |
| 7 | 1310 |
| 8 | 1320 |
| 9 | Inf_16.01.01 |
| 10 | Inf_16.01.02 |
| 11 | Inf_16.01.06 |
| 12 | LMC |
| 13 | NFE_Estradas |
| 14 | ResNFE_Estradas |
| 15 | ResEnt1300 |
| 16 | ResNFE_Estradas x ResEnt1300 |
| 17 | Res_CMU |
| 18 | Res_Inventário |

Diz que chama atenção, no caso em tela, a “ausência da Informação e do SPED”, bem como dos “Registros 1300, 1310 e 1320”, pelo que de logo requer que a diligência seja renovada ou que novo prazo de defesa seja concedido, quando o autuante “replicar” a presente peça defensiva. Acrescenta que a despeito, portanto, da elogiável condução adotada pela JJF, nota-se que a empresa continua com o seu direito de defesa cerceado e existem consequências legais, além da nulidade da decisão recorrida, que precisam ser levantadas, como a seguir se fará.

Argui a nulidade do Auto de Infração por impossibilidade de alteração do fulcro do lançamento.

Alega que o enquadramento legal lançado no Auto de Infração foi o seguinte: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, além do art. 10, § único, da Portaria 445/98. Reproduz os mencionados dispositivos, da Lei 7.014/96.

Salienta que começando pelo art. 6º, inciso IV, de forma cristalina não se aplica aos casos de “responsabilidade por solidariedade em decorrência de substituição tributária”. Diz que referido dispositivo trata a “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 se encontrava na posse dos produtos, em 2019 (quando lavrado o AI), e os supostos fatos tenham ocorrido entre 2016 e 2018. Afirma que se poderia cogitar, mediante interpretação muito abrangente, que se presumiu a posse dos produtos, entre 2016 e 2018. Afirma que 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.

Aduz que os arts. 4º, § 4º, inciso IV e 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, são os efetivos suportes da autuação e da apuração da base de cálculo, sendo 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. Acrescenta que 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.

Assevera que o julgamento não pode se distanciar da fundamentação legal, pois, se isso acontecer, se estaria claramente modificando a fundamentação legal lançada no AI, com afronta à Lei nº 7.014/96, que a situação em tela, ou seja, caso de “entradas de mercadorias ou bens não registradas”, como “presunção”.

Diz que conforme visto, sob pena 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, o Julgador não pode atribuir “responsabilidade solidária, por substituição tributária”, ao “varejista no ramo de combustíveis, o que é ilegal, haja vista que no caso dos combustíveis, a Lei nº 7.014/96, no art. 8º, inciso IV, aponta o industrial ou extrator, como responsável pelo lançamento e recolhimento do imposto....”. Alega que apenas nas hipóteses de flagrante de transporte ou armazenagem, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, poderia ser considerada “responsável solidária”, aí sim com fundamento no art. 6º, inciso IV, da Lei nº 7.0134/96. Aduz que a ocorrência descrita no Auto de Infração, no máximo, poderia ter sido considerada como um “indício de irregularidade”, levando a uma apuração aprofundada.

Salienta que apesar de grandes contradições em seus “fundamentos”, o Auto de Infração apresenta contradição com o seu próprio fulcro, espalhado no enquadramento legal, sem a mínima base legal ou fática. Diz que entender que as mercadorias **“SAÍRAM DO ESTABELECIMENTO SEM A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS, E, CONSEQUENTEMENTE, SEM TRIBUTAÇÃO”**, evidencia, como dispositivos transcritos na autuação, a caracterização do fato presumido, previsto no art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, bem como do art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, dispositivos que não segregam mercadorias pelo “regime de tributação” (Normal ou ST).

Alega que o que se deseja é fazer acreditar que não interessam os dados dos estoques, das entradas ou saídas. Que não interessem os documentos fiscais de entradas e de saídas, nada interessa, exceto o lançamento do LMC, parte do “Registro 1300”, “Campo 10/Ganhos”, é único e evidente. Acrescenta que do ponto de vista legal, a autorização, constante da Lei nº 7.014/96, e até esse ponto seguida pela Portaria 445/98, ampara somente a cobrança por presunção, com a apuração da base de cálculo, de acordo com o art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, assim também tratada. Assevera que nesse diapasão, não se pode, e na prática assim se deseja, promover a modificação do enquadramento legal do Auto de Infração nem do verdadeiro fulcro, que inclusive condicionou a apuração da base de cálculo.

Observa 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. Diz que nesta mesma linha, o CTN, no seu art. 146, prevê que:

“art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Consigna que essa modificação, já levada a efeito pelos Julgadores em processos similares, em verdade, teve como desiderato fugir da aplicação da Instrução Normativa 56/07, que só permite a cobrança sobre as operações presumidas, se as operações “anteriormente realizadas” forem normalmente tributadas.

Sustenta que o Auto de Infração é nulo, como, aliás, ao determinar o atendimento do art. 46, do RPAF, com a reabertura de prazo de defesa, tacitamente reconheceu a JJF. Pontua que nesse mesmo sentido, o CONSEF já se pronunciou. Reproduz trechos dos Acórdãos CJF Nº 0247-11/16, CJF Nº 0234-12/17, CJF Nº. 0013-12/15, 0361-12/14, 0307-12/19.

Conclusivamente, requer por tudo isso, que seja declarada a nulidade da autuação, sem prejuízo de nova e regular ação fiscal.

Prosseguindo, reporta-se sobre o enquadramento legal apresentado no Auto de Infração.

Observa que o enquadramento legal, inserido no AI, se reporta aos Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, c/c o art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, cujo teor reproduz.

Assevera que são inafastáveis as seguintes conclusões, suficientes para a nulidade da autuação:

- A - A Lei 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 218;
- D - Ao desejar afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, o Autuante alterou a fundamentação do AI, o que é ilegal;
- E - 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.

Diz que em conformidade com decisões da 2ª CJF do CONSEF, em situações exatamente iguais, já se firmou o entendimento de que a cobrança, feita com base apenas nos dados lançados no LMC, é “presunção”, e a Portaria 159/19 não retira esse condão. Afirma que pelo contrário, o enquadramento legal lançado no Auto de Infração deixa clara essa constatação. Diz que nesse mesmo sentido, a 1ª JJF proferiu o Acórdão JJF 0052-01/02VD (anexo), reconhecendo que a apuração trata da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96. Observa que o Julgador deve ser atento ao lastro da autuação, como anteriormente alegado, e nesse sentido a empresa firma expresso requerimento.

Reporta-se sobre a aplicabilidade da Instrução Normativa n. 56/07.

Alega que sendo, portanto, embasada a autuação na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV e art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, com a base de cálculo dimensionada conforme o art. 23-A, inciso II, da mesma Lei, necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa 56/07. Reproduz os itens 1 a 4 da referida Instrução Normativa.

Salienta que a IN prevê, portanto, que nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação 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.

Sustenta que para que tal regra, de exclusão, não seja seguida, a IN exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no termo de encerramento da ação fiscal, sob pena, inclusive, de “não registro do auto de infração”. Formula a seguinte indagação: caso um dos “combustíveis” fosse sujeito ao regime normal, não se aplicaria a cobrança, por presunção, apenas sobre os valores a ele correspondentes? Diz que a resposta é óbvia e se encontra respondida nos muitos julgados do CONSEF, transcritos na defesa e não combatidos de forma eficaz. Aduz que se mantido o lançamento, solicita a aplicação da IN 56/07.

Reporta-se sobre a responsabilidade tributária. Illegitimidade passiva da empresa.

Destaca novamente que o ICMS ora exigido, por “responsabilidade própria”, aqui não tratado, mas exigido em outra autuação, só pode existir se comprovada a “responsabilidade solidária”, ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal, a Lei 7.014/96, conforme previsto no seu art. 8º, cujo teor reproduz.

Diz que a Lei 7.014/96 seguiu a competência que lhe foi concedida pelo art. 128, do Código Tributário Nacional, atribuindo responsabilidade ao industrial.

Assevera que o art. 10, I, “a” e “b”, da Portaria 445/98, utilizado pela JJF, portanto é flagrantemente ilegal, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal. Reproduz referido dispositivo legal.

Afirma que o autuante distorceu completamente a Lei 7.014/92, imputando, *mediante adoção irregular do art. 6º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, ao VAREJISTA, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição*. Diz que essa condução é inteiramente dissociada da disposição legal invocada no AI, em detrimento da empresa. Assevera que é sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo, bem como a Portaria 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b”, é ilegal e, por via conexa, é nulo de pleno direito o Auto de Infração.

Reporta-se sobre a Portaria n. 445/98. Ofensa ao procedimento regular.

Observa que a Portaria 445/98 foi editada para dispor *sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias*.

Afirma que não existe na Portaria 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme arts. 1º, 2º e 3º.

Diz que de maneira aliada com a Lei 7.014/96, na Seção que trata da ‘Omissão de Entradas de Mercadorias’, arts. 6º e 7º, incisos I e II, a Portaria 445 expressamente prevê:

“Art. 6º Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.

Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:

I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;

II - 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 (Lei nº 7.014/96, art.4º, §4º, IV). “.

Aduz que a Portaria 445/98, até esse ponto, se encontra em consonância com a Lei 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos, únicos e legais, da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário. Acrescenta que a Lei 7.014/96, ao regular a matéria, não faz distinção, para a apuração do fato gerador presumido, entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária. Observa que a Portaria 445/98 também não o faz, nem poderia fazê-lo.

Sustenta que a ilegal Portaria 159/19, no art. 3º, incisos I a XII, trouxe algum “benefício” aos Contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da “omissão de entradas”. Assinala que 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. Diz que transformou os registros lançados no LMC em fatos geradores e ainda atribuiu aos mesmos registros o condão de “variação volumétrica”.

Menciona que a Portaria 159 disse que: *“A omissão do registro de entrada de combustível, será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica....”*. Afirma que nada mais absurdo! Acrescenta que além de travestir as informações acessórias de “fato gerador”, a Portaria erigiu os mesmos dados, tratados de forma única e exclusiva, e sem qualquer outra investigação fiscal ou contábil, ao status de “variação volumétrica” e “fato gerador”.

Registra que em 2018, o estabelecimento inscrito no CNPJ 015.151.046/0024-75, foi “alvo” de quatro autuações fundamentadas no mesmo método ora combatido, tendo o CONSEF rejeitado de forma veementemente, como se pode auferir das ementas que reproduz atinentes aos Acórdãos CJF Nº 0309-12/20 e 0097-12/20.

Destaca que consoante demonstrativos anexos, as apurações já rejeitadas pelo CONSEF foram feitas exclusivamente através do mesmo método ora atacado (sobre lançamentos na EFD/LMC/Registro 1300), sem o exame de qualquer outro documento ou informação, fiscal ou contábil. Afirma que a única diferença foi a edição, em 2019, da Portaria 159, que transformou as informações do LMC, já existentes e acessíveis, em fato gerador do ICMS. Alega que tais informações poderiam ser usadas,

a teor do art. 144, § 1º, do CTN, como um dos componentes de uma regular apuração, porém nunca, e tão somente, como fato gerador da obrigação. Diz que poderiam servir como um “indício” da existência de alguma irregularidade, que deveria 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.

Assevera que no caso em exame, conforme expressamente consta da decisão recorrida, os estoques, entradas e saídas, tudo documentado, não foram levados em consideração. Aduz que as quantidades erroneamente lançadas na “EFD/Reg.1300/Campo 10”, mesmo incompatíveis com os demais registros insertos na própria EFD, especialmente com os “Registros 1310 e 1320”, foram tidas como “únicas e absolutas verdades”, sendo erigidas ao “fato gerador”.

Sustenta que o lançamento é nulo, por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

Reporta-se sobre a ilegalidade da Portaria n. 159/19.

Salienta que a Portaria 159/19, no art. 3º, § 1º, incisos I a XII, instituiu “índices de perda”, a serem considerados no levantamento quantitativo. Observa que o Julgador tem entendido por essa motivação, que a Portaria é “benéfica” aos Contribuintes. Assevera que é um grande engano e erro grosseiro de interpretação.

Diz 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. Alega que ocorre que o citado inciso XII exceta justamente o “comércio varejista de combustíveis”, criando o § único do art. 10, cuja redação que transcreve, com ofensa direta ao art. 97, III, c/c o art. 103, I, do CTN, outra hipótese de fato gerador.

Diz que claramente se constata, através da redação da Portaria 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 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV, da mesma Lei.

Alega que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de “indício” de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades “excessivas”. Diz que tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como, aliás, determina a IN 56/07. Diz que nesse sentido, a base documental da empresa teria que ser avaliada (seus estoques, vendas e compras, em quantidades e valores), assim como sua escrita contábil. Alega que nada foi examinado. Acrescenta que além disso, a autuação não foi baseada na plenitude do “Registro 1300”, mas tão somente em um dos seus “Campos” (Campo 10), que é incompatível com o próprio “Registro” e com os “Registros 1310 e 1320”, que consignam as quantidades comercializadas pela Autuada, por “tanque” e por “bicos”. Assevera que a autuação, como visto, teve como fundamento uma única informação, que foi ilegalmente transformada, pela Portaria 159/19 e pelo autuante, em fato gerador, com não menos ilegal aplicação retroativa. Diz que são ilegalidades flagrantes e inaceitáveis.

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

Registra que nessa mesma linha se encontra consolidada a posição do STF, no **RE 632.265**, rel. min. Marco Aurélio, j. 18-6-2015, P, DJE de 5-10-2015, Tema 830.

Reporta-se sobre a irretroatividade da Portaria n. 159/19.

Observa que a Portaria 159/19 foi publicada no dia 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no art. 167, III, do RPAF, no máximo 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).

Salienta que o art. 100, inciso I, do CTN, assim prevê:

*“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;”*

No tocante à vigência da legislação tributária, diz que o mesmo CTN, no seu art. 103, inciso I, determina:

*“Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:
I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação;”.*

Aduz que o art. 144, do mesmo diploma legal, é taxativo:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.” (Destacou).

Diz que é possível até se cogitar, em tese, somente em relação a “instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou ampliação de poderes de investigação”, na a aplicação retroativa da Lei, conforme parágrafo primeiro do art. 144, do CTN, o que, como já abordado, não é o caso, e, mesmo assim, EXCETO PARA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A TERCEIROS. Reproduz, o § 1º do referido dispositivo legal, assim o art. 146, do mesmo CTN.

Afirma que assim sendo, a exceção do §º do art. 144, não se aplica ao caso concreto e chega a ser “maquiavélica” essa pretensão. Primeiro porque 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 159/19 caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência, não se poderia olvidar em sua aplicação “posteriormente à ocorrência do fato gerador”. Indaga qual seria o fato gerador, antecedente, suscetível de sua aplicação.

Terceiro, porque a “estranha 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 Portaria nº 159, não encontra compatibilidade com o conteúdo da Portaria 445/98, 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 445), mas tão somente erige um fato, um dado, à condição de gerador do ICMS.

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.

Quinto, porque os dados do LMC, nem tampouco do “Registro 1300, não foram usados, em uma regular auditoria, para fins de apuração/levantamento das quantidades supostamente omitidas ou da base de cálculo, mas foram as próprias informações, em parte (apenas o Campo 10) tidas como fatos geradores, conforme já amplamente demonstrado e expressamente expressa a Portaria.

Diz que com relação aos alegados “benefícios aos contribuintes”, mais um absurdo “engendrado”. Alega que a aceitação das perdas, prevista no art. 3º, da Portaria 159, excluiu justamente o segmento de varejo de combustíveis, atribuindo ao mencionado seguimento a ilegal criação de novo “fato gerador”, como claramente já delineado. Afirma que se a única disposição da Portaria fosse a ampliação, de 0,6% para 1,8387%, do limite de “perdas” e “ganhos”, se poderia falar em “benefício”. Atribuir à informação acessória, criada por ente diverso do Estado (DNC), o status de “fato gerador”,

certamente, além do cunho de ilegalidade, não acarreta qualquer “benefício”. Registra acerca da irretroatividade da Portaria nº 159/19, que a 6ª JJF do CONSEF proferiu a isenta decisão no Acórdão JJF Nº. 0118-06/21, cujos trechos reproduz.

Reporta-se sobre a verdade material.

Frisa que se o desejo do Julgador é realmente “alcançar a verdade material”, como externado nas sessões de julgamentos e como tentado mediante a diligência ora comentada, 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 2016, nas compras e vendas e na Contabilidade (quantidades e valores) e, daí por diante, mês a mês e ano a ano (2016 a 2018). Sobre o tema “VERDADE MATERIAL”, cita e reproduz brilhante decisão, proferida de forma unânime pela 1ª Câmara do CONSEF no Acórdão CJF Nº 0268-11/16.

Assevera 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 gerado consumado, criado por norma infralegal, no caso Portaria.

Alega que mesmo que as retificações não sejam consideradas, é possível se constatar, através da EFD, que não adquiriu mercadorias sem documentação fiscal. Lembra 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”.

Salienta que como reconhecido pelo autuante, na Informação Fiscal, as saídas são lançadas, “diariamente”, no “Registro 1300”, desdobradas “por tanque”, no “Registro 1310” e “por bico”, no “Registro 1320”. Se tudo que a Autuada 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. Alega que os “Registros 1300, 1310 e 1320”, convenientemente, não foram apresentados pelo autuante, mas se encontram na EFD da empresa e, consequente, na posse do autuante.

Alega que apenas o “Campo 10, do Registro 1300”, que contém os supostos “ganhos” constam do AI, pois as mesmas “informações” compõem, sozinhas, a essência do lançamento.

Diz que o autuante, sem registrar falhas nas informações das vendas, em processos similares, tem afirmado que:

“Como se vê acima 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.”. (Destacou)

Ressalta que a ausência dos “Registros 1300 (completo – só o Campo 10 foi entregue), 1310 e 1320”, e que não se cogita no AI de divergências nas entradas informadas, é fácil concluir que se os totais das saídas não possuem inconsistências, e que erros técnicos e humanos existiram e se encontram, justamente, no “Campo 10 do Registro 1300”.

Aduz que na instrução de outros PAFs, nos quais entregou a “Informação Fiscal”, o autuante admite a possibilidade de erros nos arquivos, assim se posicionando:

“Logicamente que, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível. Esses erros tendem a ocorrer nas seguintes maneiras:

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;

(i) VOL_ENTR: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na data do registro;

(ii) VOL_DISP: erro na soma do ESTQ_ABERT com VOL_ENTR;

(iii) 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;*
- (iv) *ESTQ_ESCR: erro na subtração do VOL_SAIDAS do VOL_DISP;*
 - (v) *FECH_FISICO: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD;*
 - (vi) *VAL_AJ_GANHO: erro na subtração do FECH_FISICO do ESTQ_ESCR, quando o FECH_FISICO for maior ESTQ_ESCR;*
 - (vii) *VAL_AJ_PERDA: erro na subtração do ESTQ_ESCR do FECH_FISICO, quando o ESTQ_ESCR for maior FECH_FISICO.”.*

Alega que na prática, apesar de dispor de todos os dados necessários para uma regular auditoria, para conferir se a empresa vendeu mais do que comprou, se apegava a uma só informação (Campo 10, do Registro 1300), incompatível com as demais disponíveis, para tentar cobrar imposto sem base legal e sem comprovação material.

Afirma que não admitir a possibilidade da existência de erros (operacionais e humanos), significa atribuir validade, única e exclusivamente, aos dados irreais lançados no AI, 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.

Frisa que mesmo sem a EFD utilizada no AI e dos “Registros 1300 (na sua integralidade), 1310 e 1320”, analisando as planilhas ora juntadas, pode o Julgador auferir que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”. Acrescenta que de acordo com a EFD, as quantidades vendidas são registradas nos seus equipamentos, por tipo de combustível, períodos “tanques” e “bicos” (Registros 1300, 1310 e 1320). Diz que esses dados podem ser confrontados com as entradas registradas e estoques. Apresenta o seguinte resumo:

- 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.

Sustenta que desse modo, como a autuação se deu somente pelo “Campo 10 do Registro 1300”, não pode ser validada. Diz que a homologação do lançamento será um desserviço ao Estado, que sofrerá com o ônus de sucumbência judicial. Alega que feito um levantamento regular, com aplicação do percentual de tolerância admitido pela ANP, em decorrência de variação volumétrica, (0,6%), se chegará à conclusão de que a autuação não procede.

Resumindo a discussão sobre a verdade material diz que: *os arquivos da EFD demonstram com clareza os totais vendidos pela Autuada 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.

Reporta-se sobre decisão liminar da Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia.

Diz que vislumbrando futura posição do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, cabe informar que a 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, proferiu liminar assim determinando:

“Dessa forma, diante dos argumentos expendidos e comprovados, sem adentrar no mérito, mas porque vislumbrei presentes os requisitos autorizadores, CONCEDO A LIMINAR para determinar em caráter antecedente, para determinar ao Réu que se abstenha de inscrever em dívida ativa os créditos tributários objetos dos autos de infrações objetos desta lide, ou, se já o fez, que proceda a suspensão da exigibilidade; além de se abster de realizar novas autuações e cobranças em face dos Autores com fundamento nos arts. 4º, §4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 com alterações posteriores, relativo a cobrança de recolhimento de ICMS sobre variação volumétrica dos combustíveis acarretada pelo aumento da temperatura; ficando o Réu, ainda, impossibilitado de promover qualquer cobrança judicial ou extrajudicial, e incluir o nome dos postos de combustíveis autuados em cadastros de inadimplentes, bem como dos sócios que compõe o quadro societário, expedindo em favor destes, sempre que solicitada, a certidão negativa de débitos fiscais referente aos autos

impugnados, sob pena de multa diária no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), limitado ao valor da causa, sem prejuízo das demais cominações legais em função de eventual descumprimento de ordem judicial.” (Destacamos)

Reporta-se sobre a dispensa da multa por infração e acréscimos legais.

Consigna que por cautela, na improvável hipótese de manutenção da arbitrária autuação, acrescenta pedido a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único, do CTN, cuja redação reproduz.

Observa 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 159/19.

Diz que observada essa “prática reiterada”, o parágrafo único do art. 100 é impositivo, terminando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais, em consonância, ainda, com precedentes do CONSEF que reproduz. ACÓRDÃO CJF Nº 0256-11/18 e ACÓRDÃO CJF Nº 0260-11/18.

Invocando “tratamento isonômico”, requer a dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento. Observa ainda, pelo enquadramento legal aplicável, que a sanção seria de no máximo 60%, por infração “inespecífica” (lançamentos no LMC) – art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Finaliza a manifestação renovando a solicitação da busca da verdade material e, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil da empresa, revisão do lançamento, pleiteando nova ouvida da PGE sobre toda a matéria de acima tratada, requer que seja declarada a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, se mantido o ilegal e infundado lançamento, a dispensa da multa e acréscimos legais.

O autuante, cientificado da Manifestação do autuado, se pronunciou (fls. 181 a 195 - frente e verso).

Reporta-se sobre as preliminares aduzidas pelo impugnante.

No tocante à violação do princípio do contraditório e da ampla defesa, diz que a Constituição Federal de 1988 dita que aos litigantes em processo administrativo são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes, consoante o art. 5º, LV.

Frisa que conforme ensina Hugo de Brito Machado Segundo em “Processo tributário”:

Trata-se de desdobramento do princípio do devido processo legal, mas que somente diz respeito aos processos propriamente ditos de natureza contenciosa, ou seja, séries organizadas de atos concatenados, administrativos ou judiciais, que tenham por fim a resolução de um conflito, com a necessária participação das partes. Não incide sobre meros procedimentos (...).

Diz que desse modo, meros procedimentos, onde não há conflito, não suscitam a aplicação do contraditório e da ampla defesa. Acrescenta que esse é também o caso do procedimento de fiscalização. Neste sentido, invoca lição de Fabiana Del Padre Tomé no sentido de que:

O procedimento administrativo fiscalizador não representa materialização conflitiva, configurando sequência de atos unilaterais com vistas a verificar a ocorrência ou não do fato jurídico ou do ilícito tributário, inviabilizando, por conseguinte, questionamentos e oposição por parte do contribuinte.

Observa que o processo administrativo fiscal 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, RPAF/99). Registra que Ricardo Alexandre, em “Direito tributário esquematizado”, 8ª ed., chama a atenção para essas duas fases do procedimento de lançamento:

O procedimento de lançamento pode ser dividido em duas fases: a) ofíciosa, que se encerra com a notificação e b) a contenciosa, que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo.

É na segunda fase que se verifica o contraditório (diferido).

Aduz que assim sendo, 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. Acrescenta que nessa fase, vige o princípio inquisitorial.

Diz que posteriormente, a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado. Assinala que é nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Reporta-se sobre as alegadas violações à ampla defesa.

No tocante à falta de apresentação de todas as planilhas elaboradas no procedimento de fiscalização que antecedeu ao lançamento, diz que ao realizar uma auditoria fiscal, sempre manuseou os livros e documentos das empresas, sendo que ao fim do trabalho, utilizando as informações desses, elabora demonstrativos que comprovam a ocorrência dos fatos geradores do imposto cobrado no exato teor do art. 46 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal vigente (RPAF/99):

Art. 46. Na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, ser-lhe-ão fornecidas cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha.

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

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

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

Assevera que 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’”, conforme ponto sobre a decadência abaixo.

Reporta-se sobre 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”, 27ª ed., “toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei”, isso em obediência ao princípio da legalidade insculpido no *caput* do art. 37 da Constituição Federal. Acrescenta que 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.

Quanto ao princípio da verdade material, invoca lição de Celso Antônio Bandeira De Mello, em seu “Curso de direito administrativo”, 28ª ed., conforme reproduzido abaixo:

(...) consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado.

Consigna que sobre esse mesmo princípio, James Marins, em “Direito processual tributário brasileiro”, 13ª ed., esclarece que:

A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito

das suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material.

Observa que todas as atividades procedimentais e processuais sempre têm fim. Diz que 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 ensina Fernanda Del Padre Tomé (“A prova no direito tributário”, 3^a ed.). Diz que por isso, ao utilizar os registros da EFD como prova, leva em consideração:

- (vi) *O art. 226 do Código Civil: Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.*
- (vii) *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.*
- (viii) *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.*
 - (ix) *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.*
 - (x) *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.*

Alega que no entanto, o impugnante se queixa de que:

- (v) *“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.”*
- (vi) *“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.”*
- (vii) *“Há “ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração”.*
- (viii) *“Inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC” físico.*

Assevera que diante do exposto, não têm fundamento a censura do impugnante, pois, a EFD faz prova contra o contribuinte, (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.

Ressalta que é claro que isso não significa que o impugnante não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC). Mas, nesse caso, cabe ao 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.

Diz que com efeito, em resumo, descortinou que:

- (vi) *Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos.*
- (vii) *A prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital.*
- (viii) *O ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da impugnante.*
- (ix) *Pela indivisibilidade da escrituração contábil, o LMC não faz prova contra a EFD.*
- (x) *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.*

Reporta-se sobre a decadência do direito de lançar.

Diz que didaticamente, Ricardo Alexandre, em “Direito tributário esquematizado”, 8^a ed., ensina que ocorre a decadência do direito de lançar conforme quadro que apresenta.

Observa que no caso do ICMS, o lançamento ocorre por homologação e a regra geral é contar a decadência a partir da ocorrência do fato gerador. Contudo, diz que no lançamento realizado, as infrações que tratam da falta de pagamento do ICMS se basearam no levantamento de omissões de entradas de mercadorias. Afirma que isso evidencia a presença de dolo, pois, o autuado deliberadamente agiu para escamotear o surgimento do fato gerador do imposto devido.

Sustenta que dessa forma, mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos. Assim sendo, não há “a decadência do direito de constituição do crédito, com relação aos supostos fatos geradores ocorridos (...) até a data anterior à intimação formal”.

Reporta-se sobre o mérito da autuação.

Consigna a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal. O controle dos estoques nas Ciências Contábeis.

Aduz que essencialmente estudados pelas Ciências Contábeis, os estoques referem-se às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico. Observa que 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”. 10^a Ed.).

Diz que 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”. Sustenta que isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Refere-se ao inventário dos estoques.

Diz que um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário. Assinala que conforme 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. Diz que dessa forma, a verificação e a contagem física do bem, *in loco*, caracterizam o inventário” (MARION, José Carlos. “Contabilidade empresarial”. 18^a Ed.).

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

Salienta que 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). Diz que 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.

Observa que o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários.

Quanto à frequência de realização dos inventários, diz que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com frequências diferentes, a exemplo das empresas mercantis, por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa (art. 225, caput, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012 – 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.

Reporta-se sobre controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores. Menciona o controle fiscal: Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital.

Frisa que no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas.

Acrescenta que além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu, no caso 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:

- (v) *Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis.*
- (vi) *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.*
- (vii) *Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.*
- (viii) *Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.*

Salienta que 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.

Acrescenta que 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).

Conclusivamente, diz que 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%.

Observa que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320, repetindo o que dissera na Informação Fiscal atinente aos referidos registros e os seus campos.

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

Reporta-se sobre a legalidade do procedimento de fiscalização. A necessidade da alteração dos procedimentos da Portaria n. 445/98.

Consigna 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. Esclarece que 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.

Ressalta que 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 ser ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Diz que 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.

Apresenta a figura abaixo dizendo explicando que se empresa movimentar os estoques sem documentação entre os pontos indicados pelas setas, nenhuma infração será detectada com o levantamento quantitativos de estoques.



Pontua que dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 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. Reproduz referido parágrafo único.

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).

Aduz que com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. Assinala que em razão disso, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

Reporta-se sobre o caráter procedural da Portaria n. 445/98.

Salienta que 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 Port.

445/98 que “dispõe sobre o alcance dos procedimentos” a serem empregados nesse levantamento. Afirma que à vista disso, é 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.

Reporta-se sobre adequação técnica do novo procedimento de fiscalização para a identificação de fatos geradores ocorridos.

Menciona que Antonie van Leeuwenhoek, em 1673, foi o primeiro cientista a observar a existência de micro-organismos. Diz que para isso, ele utilizou um microscópio de lente simples projetado por ele mesmo. Acrescenta que posteriormente, convencionou-se chamar esses seres de bactérias. Registra que essa foi uma descoberta muito importante e só foi possível pela utilização de uma técnica nova: o microscópio. Frisa que 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.

Afirma que algo semelhante aconteceu com a introdução do parágrafo único no art. 10 da Port. 445/98. Diz que 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.

Ressalta que cumpre, assim, não confundir “criar” com “descobrir”, como o impugnante faz. Assinala que 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”. Diz que assim sendo, utilizando o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, o auditor não cria fatos geradores, mas descortina fatos geradores ocorridos que estavam ocultos.

Reporta-se sobre a retroatividade da aplicação da nova norma procedural.

Afirma que a inserção do parágrafo único ao art. 10 da Port. 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, resta patente que se deve observar o art. 144 , § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais:

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Reporta-se sobre a apuração diária da ocorrência dos fatos geradores. Observa que o artigo 116, I, do Código Tributário Nacional dispõe que:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

Salienta que assim sendo, 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. Diz que com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, passou-se a poder identificar omissões de entradas ocorridas a cada dia de movimentação dos combustíveis.

Reporta-se sobre a inexistência de qualquer “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização. Limites físicos para a variação volumétrica dos combustíveis no Estado da Bahia.

Registra 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).

Assinala que o STJ (AREsp 1688666), esclarece com clareza o assunto:

A massa de combustível, que é o que importa na combustão, é a mesma, independentemente do respectivo volume, assim como o correspondente potencial energético (...) não existe circulação de mercadoria nova, pelo só fato da “expansão” do volume, porque a

Afirma que o que ocorre é 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. Cita como exemplo, que é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 20°C for de 0,7224 (conforme tabela abaixo retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 35°C seria de 0,710. Ressalta que conforme 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). Diz que assim sendo, utilizando os valores da tabela abaixo:

$$M_0 = M_1 \therefore D_0 \times V_0 = D_1 \times V_1$$

$$M_0 = V_0 \times 0,7224 = 1000 \times 0,7224 = 722,4$$

$$M_1 = V_1 \times 0,710$$

$$M_0 = M_1 \therefore 722,4 = V_1 \times 0,710 \therefore V_1 = 722,4 / 0,710 = 1017,46 \text{ litros}$$

$$\Delta V = 17,46 \text{ litros}$$

$$\Delta V / V_0 = 1,746\%$$

Observa que desse modo, 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.

Nota 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.

Afirma que resta patente assim que há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis. Diz que se fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, poderia se 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.

Diz que 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 Nº 1.833.748). Neste sentido, apresenta figura referente a Tabela de conversão de densidade dos derivados de petróleo - Resolução CNP 6/70.

Reporta-se sobre o fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD.

Diz que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 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. Acrescenta que 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).

Assevera que 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:

- (iv) *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.*
- (v) *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.*
- (vi) *Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.*

Diz que diante disso, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, conforme figura abaixo.

Afirma que resta 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).

Observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Cita, por exemplo, a figura que apresenta 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. Assinala que dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela Sefaz não terá dificuldade para contestá-lo.

Reporta-se sobre a aplicação do parágrafo único ao art. 10 na Port. 445/98 sobre “fatos conhecidos”.

Salienta 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, portanto, não há qualquer “juízo de probabilidade” na norma supracitada, isto é, não há “presunção jurídica”.

Observa 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”. Ou seja, 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.

Conclusivamente, diz que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, 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.

Reporta-se sobre cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis. Legislação aplicável no cálculo do ICMS devido.

Diz que além dos motivos indicados acima, a Portaria 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”.

Observa que o art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96 dispõe que:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas.

Ressalta que é admitida prova em contrário, isto é, impugnante pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada.

Acrescenta que o art. 7º, II, da Port. 445/98, esclarece o dispositivo acima: 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.

Salienta que ainda, a Instrução Normativa nº 56/2007 dita, no seu primeiro item, que:

Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Reporta-se sobre o ICMS devido como responsável solidário.

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

Diz que isso posto, segundo o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Port. 445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98). Acrescenta que, 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 7.014/96. Neste sentido, reproduz abaixo o art. 6º, IV, do referido diploma legal.

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Assevera que assim sendo, só se pode concluir que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Reporta-se sobre o ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Enfatiza que o lançamento de ofício efetuado não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente como o impugnante alega. Diz que isso só caberia se tratasse 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.

Salienta que 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. Ressalta 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. Diz que 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. Assinala que este, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Sustenta que desse modo, não cabe a aplicação do cálculo de proporcionalidade disposto na IN 56/07, pois o objeto do lançamento não trata de presunção de omissão de saídas, mas de omissão de entradas de mercadorias tributadas nesse momento.

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

Conclusivamente, diz que desse modo, considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pelo impugnante nos seus tanques, tem-se:

$$\text{Volume de Produto no Tanque} = \text{Volume de Combustível com Nota} + \text{Volume de Combustível sem Nota}.$$

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 no tocante as suas saídas são:

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

Ou seja, 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:

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

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

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

Conclusivamente, diz que conforme 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 IN 56/07.

Reporta-se sobre a apuração do imposto devido.

Observa que o impugnante afirma que “o ICMS é tributo de apuração mensal, devendo ser aplicada

alíquota vigente na época dos fatos". Alega, ainda, que:

(...) no demonstrativo "omissão de entrada de combustível" o autuante evidencia as datas de ocorrência dos supostos ganhos, devendo, portanto, ser aplicada, no caso de eventual procedência, as alíquotas vigentes em cada competência mensal.

Contesta essa alegação defensiva dizendo que a apuração do ICMS não é somente mensal, como acredita o impugnante, pois o art. 24 da Lei 7.014/97, desde 01/01/2006, dita que o "o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento". Diz que desse modo, cabe às normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS devido.

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

Finaliza a peça informativa dizendo que após ter rebatido todos os pontos da impugnação, sustenta a total procedência do lançamento.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do autuado, advogado Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA n. 11.026, que exerceu o direito de sustentação oral de suas razões.

Presente, também, o ilustre Auditor Fiscal autuante Jefferson Martins Carvalho que, do mesmo modo, sustentou oralmente os seus fundamentos quanto à autuação.

VOTO

A acusação fiscal é de que o autuado não recolheu o ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo impugnante, sob o fundamento de que o trabalho fiscal foi levado a efeito através da Ordem de Serviço nº. 505744/19, expedida para Contribuinte diverso, no caso a empresa Posto Kalilândia Ltda., CNPJ Nº. 15.151.046/0001-89.

Sustenta o impugnante, que estando o lançamento baseado na referida Ordem de Serviço, a ação fiscal que lhe deu margem, é irregular, atingindo a própria autuação. Afirma que a própria autuação carece de Ordem de Serviço pertinente.

Certamente que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que a Ordem de Serviço se trata de um documento interno da Administração Fazendária, não interferindo na constituição do crédito tributário, assim como a sua ausência não cerceia o direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte. Inexiste no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, qualquer exigência expressa para apresentação da Ordem de Serviço ao Contribuinte, portanto, não se constituindo como motivo de nulidade do lançamento. Vale observar que este é o entendimento predominante na jurisprudência deste CONSEF.

Neste sentido, cabe invocar e reproduzir abaixo excertos do voto proferido no Acórdão CJF Nº 0011-11/19, no qual o ilustre Conselheiro/Relator consignou o seguinte:

[...]
Referente a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo aduzindo que a incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal pela não apresentação da Ordem de Serviço – O.S. e do Termo de Início de Fiscalização, a JJF já analisou e verifico que o que diz respeito a não apresentação da OS, observo também que inexiste qualquer exigência expressa para apresentação da O.S. ao Autuado, bem como o RPAF-BA/99, não contempla esse requisito como motivo de nulidade.

[...]

Assim, verifico que o autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, razão pela qual as razões defensivas relativas as nulidades não podem ser acolhidas.

Isso diante do fato de terem sido obedecidos os princípios e determinações legais, por parte do autuante, o qual, ao formalizar o lançamento, indicou o sujeito passivo de forma correta, indicou o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota aplicável à operação, sem que pairasse qualquer dúvida a respeito da matéria objeto do Auto de Infração.

Assim sendo, não acolho a nulidade arguida pelo autuado em face à Ordem de Serviço.

Do mesmo modo, não acolho a pretensão defensiva para que o julgamento seja suspenso, por ser realizado mediante vídeo conferência e não presencialmente.

Por certo que a realização do julgamento por meio de vídeo conferência não contém qualquer ilegalidade, haja vista que amparado em atos normativos emanados de autoridade superior, sendo defeso a esta JJF negar vigência aos referidos atos normativos. Ademais, respeitosamente, não coaduno com o argumento defensivo de que o julgamento mediante vídeo conferência implica em cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, haja vista que todos os prazos processuais são observados, inclusive com a realização de diversas diligências, justamente na busca da verdade material, registre-se, como ocorreu no presente caso, inclusive com a reabertura do prazo de defesa de 60 dias.

O impugnante argui ainda, a nulidade por alteração do fulcro do lançamento, por entender que a exigência se trata de presunção, inclusive mencionando decisão desta JJF no sentido de se tratar de presunção.

No tocante a esse tema, cabe observar que inexiste a mudança do fulcro da autuação conforme aduzido pelo impugnante, haja vista que em nenhum momento a acusação fiscal descreve se tratar de presunção. A alegação de que o enquadramento da infração aponta no sentido de que se trata de presunção não há como prosperar, haja vista que conforme dito, a descrição da infração em nenhum momento diz se tratar de presunção, sendo certo que o equívoco no enquadramento, por si só, não se apresenta suficiente para invalidar o ato de lançamento.

Certamente que a imprecisão constante no Acórdão desta JJF aduzido pelo impugnante, não pode se sobrepor à realidade fática, ou seja, não pode uma simples menção de se tratar de presunção fulminar a verdadeira natureza do levantamento fiscal. Vale reafirmar que não se trata de presunção.

Registre-se, inclusive, que apenas num parágrafo do Acórdão foi que houve esse equívoco, sendo que nos demais julgamentos realizados por esta JJF, sempre foi salientado que não se trata de presunção.

Constatou que o lançamento de ofício em lide descreve com clareza a conduta infracional imputada ao autuado, identifica com precisão o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o montante do débito, inexistindo cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, portanto, estando revestido das formalidades legais, inocorrendo qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, que o inquere de nulidade.

Quanto ao pedido do impugnante no sentido de que haja intervenção da PGE/PROFIS, cabe consignar que a PGE/PROFIS já se manifestou mediante Parecer Jurídico quanto aos tópicos aduzidos pelos autuados, atinentes à irretroatividade da Portaria, a presunção, ao cerceamento do direito de defesa em face a sessão presencial, no sentido de que não procedem, pois não se trata de presunção, é possível sim aplicar retroativamente à Portaria 445/98, e a ausência de cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório nas sessões realizadas por vídeo conferência.

No tocante à decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8), aduzida pelo

impugnante a leitura do referido Acórdão permite constatar que a matéria ali apreciada não se aplica aos fatos apurados no presente Auto de Infração. Nota-se claramente que a citada decisão judicial, se refere à variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, que se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica, com a conclusão de que tal fenômeno não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Individuosamente, a matéria de que cuida o presente Auto de Infração é outra. Ou seja, o autuado 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. Vale dizer, que a autuação não é decorrente de quantidades inerentes a variações volumétricas comuns aos revendedores de combustíveis. Na realidade, a exigência fiscal é consequência da falta de comprovação pelo autuado quanto à entrada de combustíveis apurada no levantamento fiscal.

Vale reiterar, que não obstante essa falta de comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

Em verdade, 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, descebe 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.

Verifica-se claramente que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, conforme sustentado pelo impugnante. O lançamento de ofício em exame foi efetuado de forma compreensível.

Conforme dito linhas acima, o equívoco no enquadramento, por si só, não se apresenta suficiente para invalidar o ato de lançamento, inexistindo o aduzido cerceamento de defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo, os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante.

No tocante ao pedido formulado pelo impugnante, no sentido de realização de revisão fiscal, indefiro o pedido, haja vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para decisão da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, inexiste dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, razão pela qual, com base no art. 147, inciso I, "a" e "b" do RPAF-BA/99, indefiro os pedidos de diligência e revisão fiscal formulado pelo autuado.

No que concerne à ilegalidade dos atos normativos que fundamentam a autuação aduzida pelo impugnante, cumpre consignar não tem esta JJF competência para negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, consoante determina o art. 167, III do RPAF/BA/99.

Do mesmo modo, quanto à alegação defensiva de que a 1ª JJF considerou como presunção o levantamento fiscal noutro Auto de Infração, por certo que a indicação equivocada de que se tratava de presunção não pode prevalecer sobre a verdade dos fatos, haja vista que é de conhecimento geral, que se tratando de constatação de omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, não se exige o ICMS por presunção, mas sim por responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documento fiscal, e ao mesmo tempo o ICMS de responsabilidade própria devido por antecipação tributária.

Respeitosamente, divirjo do entendimento manifestado pelo ilustre impugnante, no tocante à responsabilidade por solidariedade, haja vista que o art. 6º, IV da Lei n. 7.014/96, alcança sim o autuado no caso em exame, haja vista que a mercadoria entrou no estabelecimento sem documentação fiscal.

Ultrapassados os questionamentos aduzidos pelo impugnante acima reportados, passo à análise do mérito da autuação.

De início, cabe observar que no caso de apuração de omissão de entradas por Contribuintes que operam exclusivamente com mercadorias do regime de substituição tributária, a exemplo de postos de combustíveis, este assume a responsabilidade solidária pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal, portanto, sem prova de que o tributo fora recolhido, assim como pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), em razão de tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

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.

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

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, conforme aduzido e pretendido pelo impugnante.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, o que deveria ser comprovado mediante registro no Livro de controle de Movimentação do Combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

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

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

Observo que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constata saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos”, até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente caso, os autuantes apuraram com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiram o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

Devo registrar que coaduno plenamente com o entendimento manifestado pelo autuante na

Informação Fiscal, quando contesta as alegações defensivas atinentes aos erros apontados pelo impugnante, especialmente no que tange à falta de elementos hábeis de prova capazes de elidir a autuação, quanto aos erros de escrituração, aos ganhos, às anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor.

Do mesmo modo, coaduno com o entendimento do autuante, no sentido de que por não ter encontrado qualquer inconsistência na revisão fiscal, descabe a aplicação do art. 247, § 4º do RICMS/BA/12, conforme aduzido pelo impugnante, assim como, que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos combustíveis, descabendo falar-se em aplicação da proporcionalidade a que se refere a IN 56/07, aplicável apenas aos casos de presunção.

Diante do exposto, concluo que é correta a acusação fiscal relativa à exigência do imposto por responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria, sendo, desse modo, procedente a infração.

No tocante ao pedido formulado pelo impugnante de dispensa da multa, certamente, não tem este órgão julgador administrativo de primeira instância competência para tal apreciação e dispensa.

Quanto ao pedido do impugnante no sentido de que todas as intimações sejam encaminhadas ao endereço profissional que indica, consigno que inexiste óbice para que o pleito seja atendido, contudo, o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação do Contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0098/19-1, lavrado contra **POSTO MARINA COMÉRCIO E SERVIÇOS DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$ 2.205.474,83**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR