

A. I. Nº - 269138.0027/21-9  
AUTUADO - POSTO KALILÂNDIA LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 27/06/2022

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0089-01/22-VD

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Existência de ação judicial em curso, impetrada pelo autuado durante o trâmite do atual Processo Administrativo Fiscal contra o Estado da Bahia, abarcando a mesma matéria específica do lançamento de ofício, importa a renúncia ao poder de se defender na esfera administrativa, a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, restando prejudicada a análise das razões defensivas, à luz da clara e precisa dicção dos artigos 126 do COTEB e 117 do RPAF/99. A exigibilidade do crédito tributário deve ficar suspensa, com encaminhamento do Processo à PGE/PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis. **DEFESA PREJUDICADA.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 22/02/2021, refere-se à exigência de ICMS no valor histórico de R\$ 790.179,66, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

**Infração 01 04.07.01:** Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018, dezembro de 2019 e dezembro de 2020.

**Enquadramento legal:** art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 17 a 28 (frente e verso) do PAF. Inicialmente, pede que, doravante, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas ao endereço do profissional que subscreve a defesa, legítimo representante legal do Autuado na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

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

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

de Infração, como conduzido pela Douta PGE/PROFIS, e julgado pelo CONSEF.

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

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

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

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

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

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

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

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

Indaga, se um dos combustíveis fosse sujeito ao regime normal, não se aplicaria a cobrança por

presunção, apenas sobre os valores a ele correspondentes. Diz que a resposta é óbvia, e se encontra respondida nos muitos julgados do CONSEF. Entende que a inobservância da IN 56/07 implica nulidade do lançamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

deve ser investigada e comprovada pelos meios legais e convencionais.

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

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

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

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

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

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

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

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

Comenta que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de indício de alguma

irregularidade, quando apresentassem quantidades “excessivas”. Entende que tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como determina a IN 56/07.

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

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

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

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

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

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

Renova o pedido de posterior juntada dos documentos que enumerou à fl. 26 (verso) e reafirma que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças; diz ser inafastável a conclusão de que o Autuado não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS. Roga pela busca da verdade material, colocando todos os elementos que o Autuante e o CONSEF entenderem necessários.

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

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

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

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

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

Em relação ao prazo para registro do Auto de Infração, reproduz a alegação defensiva e o art. 45 do RPAF e observa que pode haver a apuração da responsabilidade administrativa do preposto incumbido desse registro, mas não há consequência processual. Afirma que o descumprimento do prazo não acarreta nulidade ou sanção processual, apenas administrativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto ao argumento de que ocorreu a decadência do direito de lançar, menciona lições de

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

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

Entende que isso não significa que o Impugnante não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados. Neste caso, cabe ao Contribuinte demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”. Conclui que compete ao Defendente o ônus de comprovar que a sua escrita está errada.

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

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

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

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

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

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

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

Comenta sobre o controle dos estoques nas Ciências Contábeis, ressaltando que um dos conceitos elaborados é o inventário. Cita ensinamentos de José Carlos Marion, reproduz o que dispõe o

caput do art. 1º da Portaria 445/98 e afirma que um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (EF). Fórmula matemática:  $EF = EI + E - S$ .

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

Ressalta que, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f” da instrução normativa anexa à Portaria DNP 26/92). Portanto, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%.

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

Destaca que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas no registro 1300 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia, bico por bico de abastecimento e também por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Diz que o trabalho da fiscalização fica simplificado, na medida em que os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo necessário exigir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o Contribuinte já a possui. Entende não ser correta a afirmação do Defendente de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”. Também apresenta o entendimento de que a modificação da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD.

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

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

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

Diz ser importante ressaltar que a lógica dos argumentos defensivos para justificar os erros que



alega não pode ser contraditória em si mesma, antes, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam. Se assim não for, o argumento estará obviamente errado, não podendo prevalecer.

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

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

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

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

Registra que a prova da ocorrência desse erro deve ser feita “com base em documentos de origem de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”. – item 2.1.2 da norma NBC T 21.

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

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

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

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

entradas e saídas nesse registro.

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

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

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

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

Comenta sobre a utilização da EFD nos trabalhos de fiscalização, reproduzindo o art. 247 do RICMS-BA/2012; destaca o conceito de inconsistência e afirma que no caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

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

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

Ressalta, ainda, que é obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo. A fim de assegurar a verdade material, o CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos. O ônus dessa prova cabe ao empresário, e a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas.

Afirma restar demonstrado que o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96 e não no art. 4º, § 4º da mesma Lei. Quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07. Entende ser errado pretender aplicar a proporcionalidade da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

Quanto ao pedido do Defendente para dispensar a multa com a aplicação do art. 100 do CTN, diz que a Administração nunca deixou de aplicar a Portaria 445/98. Sempre fiscalizou os estoques dos postos, mas a metodologia sem aproveitar as peculiaridades do controle de estoques dos postos revendedores. Isso não significa dizer que os postos estavam autorizados a omitir entradas e que

somente seriam punidos se fossem pegos num levantamento de estoques anual. A prática administrativa sempre foi a cobrança, apenas, agora, alterou-se o procedimento para tornar essa cobrança eficaz.

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

Esta Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão na sessão de julgamento realizada em 30/07/2021, deliberou, por unanimidade, pela conversão do feito em diligência à SAT/COPEC (fl. 81), a fim de que o AUTUANTE fizesse juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos, assim como a juntada de cópia do arquivo magnético enviado pelo Contribuinte e utilizado pelo autuante no trabalho fiscal.

Em seguida, foi requerido que o órgão competente da repartição fazendária intimasse o autuado, entregando no ato cópia dos elementos elaborados, reabrindo o prazo de defesa por 60 (sessenta) dias, a contar da ciência do recebimento da intimação, para que, querendo, se manifestasse.

Após cumprido o acima determinado (fls. 85/86), o autuado apresentou nova impugnação às fls. 88 a 119, ratificando os termos sua defesa inicial e acrescentando o que se segue.

Ressalta que a Autuada não recebeu o despacho da Doutra JJF, que determinou a diligência, pelo que considera ter ficado com a visão ofuscada sobre o seu integral atendimento. Diz que, não obstante, a instrução de PAFs iguais, lavrados contra outros estabelecimento da Autuada, restou demonstrado que o Contribuinte, quando da intimação sobre a lavratura do AI, não recebeu diversos elementos, imprescindíveis à formação do PAF, DEMONSTRAÇÕES e os ARQUIVOS QUE DERAM ORIGEM às “planilhas sintéticas”, ofertadas com a intimação realizada quando da lavratura do AI.

Aduz que a JJF constatou a existência e 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/BA.

Afirma que a Autuada recebeu, via DTE, as planilhas mencionadas baixo, faltando o próprio SPED FISCAL, usado na autuação, a Informação Fiscal, parte do “Registro 1300” e o “Registro 1320”:

Número	Pastas Disponibilizada
1	Inf_04.07.01
2	Inf_04.07.02
3	Ganhos_OmEnt
4	CMU
5	Inventário
6	Inf_16.01.06
7	NFes Faturamento
8	NFes de Entradas (tpNF = 0)
9	NFes de Devolução (finNFe = 4)
10	Planilha1
11	1300
12	A_1300
13	EntNFe
14	Res_CMU
15	Res_Inventário

Chama atenção a ausência do despacho da CJF, da Informação Fiscal e do SPED FISCAL e dos “Registros 1300 (em parte) e 1320”, assinalando serem elementos essenciais e que, por exemplo, em relação à reabertura de prazo promovida, pela Egrégia CJF, no AI 269138.0104/19-1, foram disponibilizados. Enfatiza que todos os demonstrativos ora enviados para a Autuada, em 04/10/2021, bem como o SPED FISCAL utilizado na autuação e os “Registros 1300, 1310 e 1320”, teriam que acompanhar a intimação acerca da lavratura do AI.

Dessa forma, entendendo estarem ausentes os elementos acima citados, com base no art. 18, inciso II e IV, “a”, do RPAF, C/C o art. 46, do mesmo diploma legal, argui a nulidade do lançamento, por insegurança na determinação da infração e apuração da base de cálculo, com consequente cerceamento do direito de defesa.

Em seguida passa a ratificar o pedido de decadência, já formulado na primeira impugnação, bem como as preliminares de nulidade onde suscita erro no enquadramento legal da autuação, ilegitimidade passiva do autuado para ser o responsável pelo pagamento do imposto exigido, ilegalidade da Portaria 159/19 e a ausência de demonstrativos analíticos para elaborar a defesa na sua plenitude.

Acrescenta, como preliminar, que apenas nas hipóteses de “regime especial de fiscalização”, atendidos os requisitos legais para a imposição, inclusive autorização da autoridade competente, se pode admitir a apuração do “fato gerador diário”. Argumenta que o simples deslocamento da “data da ocorrência”, para o último dia de cada exercício, não é suficiente para suplantar a necessidade dessa regular “regime especial instaurado”, pois não afasta a forma de apuração, somente possibilitando que seja considerado o último mês do período fiscalizado, quando não se pode discriminar os períodos mensais.

Informa que tratando especificamente da Portaria nº 445/98 (alteração introduzida pela Portaria nº 159/19), em consonância com a linha majoritário do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (de forma alinhada com os julgados transcritos, relativos à IN nº 52/13), a Exma. Sra. Juíza da 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, proferiu sentença concluindo pela ILEGALIDADE/Inconstitucionalidade do art. 10, § único, da Portaria nº 445/98. Pontua que, em que pese o disposto no art. 167, inciso III, do RPAF/BA, a ILEGALIDADE se aplica ao caso em lide.

No mérito, diz 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 2020).

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

Acrescenta que anexa declaração, firmada pela empresa ENFOCK Automação Comercial Ltda, afirmando que os dados inicialmente lançados no LMC/EFD/Reg. 1300, se encontravam contaminados. Esclarece que a referida empresa, presta “serviços de consultoria e gestão como franquia para o Estado da Bahia do desenvolvedor LINX S/A”.

Assinala 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. Reclama que tal fato 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.

Argumentando que a autuação se deu somente pelo “Campo 10 do Registro 1300”, e que as medidas conferem com as entradas e saídas dos tanques e bicos, não apresentando divergências, tudo que foi vendido, pelos bicos, tem comprovação das entradas. Considera que os próprios arquivos usados na fiscalização comprovam os totais vendidos e comprados e atestam que não existem divergências que possam caracterizar entradas não contabilizadas.

Aduz que usando o percentual de tolerância, admitido pela ANP em decorrência de variação

volumétrica (0,6%), conclui-se que a autuação não procede, e que realizada uma apuração com fundamentos em todos os elementos da EFD, notadamente seus “Registros 1300, 1310 e 1320”, (desconhecendo na totalidade, aqueles usados na ação fiscal), chega-se as as quantidades totais VENDIDAS, ADQUIRIDAS e ESTOCADAS, que apresenta às fls. 23/24 da numeração de sua peça defensiva.

Volta a alegar que a planilha anexada não contém os arquivos LMC, 1310 – SAÍDA DO TANQUE e 1320 – SAÍDA DOS BICOS, e que tal fato impede a realização de comparações entre as saídas dos tanques e as saídas dos bicos para demonstrar que os volumes são idênticos.

Expõe que outras divergências encontradas no AI, concernentes a “perdas e ganhos”, decorrentes dos erros de lançamentos informados pela ENFOCK, seguem em meios físico e magnético, e apresenta exemplos às fls. 28 e 29, da numeração de sua peça defensiva.

Ao final, volta a solicitar a dispensa da multa imposta e acréscimos legais, caso mantido o lançamento, além de revisão do mesmo, pleiteando, ainda, a ouvida da PGE sobre toda a matéria tratada, para que se conclua pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O autuante, cientificado da Manifestação do autuado, se pronunciou (fls. 173 a 187 - 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.

Apresenta ensinamentos de Hugo de Brito Machado, Fabiana Del Padre Tomé e de Ricardo Alexandre, observando 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).

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).

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., e de James Marins, em “Direito processual tributário brasileiro”, 13ª ed.

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”, 3ª ed.). Diz que por isso, ao utilizar os registros da EFD como prova, leva em consideração os seguintes dispositivos legais: art. 226 do Código Civil; art. 417 do Código de Processo Civil (CPC); art. 373, II, e 419 do CPC; e Item 2.1.2 da NBC T 2.

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: (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 decadência do direito de lançar.

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

peças 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 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, sendo que o registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis e têm os campos que relaciona às fls. 178 (frente e verso).

Quanto ao registro 1310 informa que trata da movimentação diária de combustíveis por tanque, e relaciona os seus campos à fl. 179.

Em relação ao registro 1320 explica que trata do volume das vendas no dia e cita os campos à fl. 179 (verso).

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

Repisa que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os



dias, e a cada dia é feito de forma independente, com medições e anotações próprias e sem qualquer conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

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

Diz 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 procedimental 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 procedimental 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 despercebidas 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 procedimental.

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.

Reporta-se sobre a apuração diária da ocorrência dos fatos geradores e transcreve o artigo 116, I, do Código Tributário Nacional.

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:

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 ( $\text{Massa} = \text{Densidade} \times \text{Volume}$ ).

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).

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.

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 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 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”.

Traz à colação o art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96.

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 o art. 6º, IV, do referido diploma legal.

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

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:  $\text{Saídas do Taque} = \text{Saídas de Combustível com Nota} + \text{Saídas de Combustível sem Nota}$ .

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.

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

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”.

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.

O impugnante interpôs nova impugnação, às fls. 191 a 221, no qual reitera as suas razões apresentadas anteriormente.

Acrescenta que o Autuante não apresentou nenhum argumento que tenha o condão de suplantar as alegações defensivas, notadamente frente aos vícios que contaminam a ação fiscal, a ILEGALIDADE da Portaria nº 159/19, que, indubitavelmente, “criou fato gerador”, e aos elementos, não analisados ou combatidos, que demonstram de forma clara que tudo que a Autuada vendeu, no período fiscalizado, se encontra registrado na sua EFD, com suporte nas compras realizadas (também registradas) e estoques. Aduz que o Autuante insiste em desprezar completamente a VERDADE MATERIAL, insistindo em uma “retórica” ilegal e irreal.

Enfatiza que o Autuante, ao contrário de que agora vem pregar, abandonou inteiramente a documentação fiscal, por ser a comprovação material da inexistência de “omissão de entradas”. Reclama que o trabalho foi realizado, única e exclusivamente, através de um campo do Registro 1300 e, por isso mesmo, tentou a Autoridade Fiscal omitir as demonstrações analíticas (com por exemplo os Registros 1310 e 1320), que totalizam as vendas realizadas, “por bico e tipo de combustível”, provando que os dados do “Campo 10 do Registro 1300”, sozinhos, não se prestam aos fins pretendidos, de comprovação de que a Autuada adquiriu mercadorias sem documentação fiscal.

Considera que a “Informação Fiscal”, além de alterar a base do AI, ratifica em parte as alegações que compõem o escopo da ação fiscal, mantém uma retórica sem a mínima fundamentação, não apresenta provas da omissão de entradas, deixa de apreciar os elementos apresentados pela Autuada e, assim, mais uma vez provoca cerceamento do direito de defesa.

Requer, se ultrapassadas as questões prejudiciais, que sejam examinadas, por fiscal estranho ao feito, as demonstrações apresentadas em sua manifestação quando da reabertura do prazo de defesa, objetivando certificar, como alegado, que os totais das vendas realizadas, em cada exercício, encontram amparo nas compras registradas (e nos estoques inicial e final), reforçando a prova de que os lançamentos no “Campo 10 do Registro 1300” decorreram de falhas técnica e humanas, não refletem a verdade material a, portanto, não comprovam a ocorrência de qualquer omissão de entrada.

Ao final, renova a solicitação de revisão do lançamento, pleiteando, diante dos novos argumentos apresentados, a ouvida da PGE. Pede, ainda, a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, se mantido, a dispensa da multa e acréscimos legais.

O autuante ao tomar ciência da última impugnação apresentada, informou à fl. 233 que os pontos contestados pelo autuado, já foram rebatidos anteriormente.

Ao final, ratifica a autuação.

Na sessão de julgamento, por videoconferência, foi realizada sustentação oral pelo advogado, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, que informou que a empresa autuada impetrou ação judicial contra o Estado da Bahia, abarcando a matéria específica deste lançamento de ofício, conforme Processo nº 8009255-56.2022.8.05.0001.

## VOTO

O Auto de Infração em exame refere-se 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

Preliminarmente, verifico que a empresa autuada impetrou ação judicial contra o Estado da Bahia, abrangendo a matéria específica deste lançamento de ofício, conforme Processo nº 8009255-56.2022.8.05.0001, com sentença em primeiro grau já deferida em favor do contribuinte.

O caput do art. 117 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estabelece que “*a propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto*”.

Já os artigos 126 e 127-C, IV, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB estabelecem que:

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

...

*Art. 127-C. Encerra-se o processo administrativo fiscal, contencioso ou não, com:*

...

*IV - a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência da escolha da via judicial.”*

Conforme se verifica da leitura dos dispositivos legais acima reproduzidos, a escolha do Contribuinte pela via judicial importa em desistência da defesa pela via administrativa, situação na qual o processo deve ser encaminhado à PGE/PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, inclusive, acompanhamento do processo no âmbito do judiciário.

Ressalto ainda, que conforme disposto no art. 167, I a III do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de invalidade em tese de lei ou outro ato normativo vigente no ordenamento jurídico, a negativa de aplicação de ato normativo emanado dos poderes Legislativo e Executivo e as decisões transitadas em julgado proferidas por membros do Poder Judiciário.

Diante do exposto, fica PREJUDICADA a análise do mérito da defesa interposta, devendo o processo ser encaminhado à PGE/PROFIS para a adoção das medidas cabíveis.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a defesa interposta e declarar **PROCEDENTE** o Auto, de Infração nº **269138.0027/21-9**, lavrado contra **POSTO KALILANDIA LTDA.**, no valor de **R\$ 790.179,66**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d”, da Lei 7014/96 e dos acréscimos legais. O presente PAF deverá ser encaminhado à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, conforme art. 126 do COTEB/BA, aprovado pela Lei 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de maio de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

