

A. I. Nº - 269138.0048/19-4
AUTUADO - POSTO KALILANDIA LTDA.
AUTUANTES - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 15/07/2022

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0097-01/22-VD

EMENTA: ICMS.1. 1. LEVANTAMENTO FISCAL. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Existência de ação judicial em curso, impetrada pelo autuado durante o trâmite do presente Processo Administrativo Fiscal contra o Estado da Bahia, abarcando a mesma matéria específica do lançamento de ofício, importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, restando prejudicada a análise das razões defensivas, à luz da clara e precisa dicção dos artigos 126 do COTEB e 117 do RPAF/99. Encaminhamento do Processo à PGE/PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis. **DEFESA PREJUDICADA**, infração declarada procedente.2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias ou serviços não escriturados. Infrações 02 e 03 subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2019, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 105.619,16, em decorrência das seguintes infrações a legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 - 04.07.02 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada 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, ocorrido em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017 e 31/12/2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 105.281,85, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 -16.01.01 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março e maio de 2015, agosto de 2016 e janeiro de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 82,14, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias ou serviços;

Consta como Enquadramento Legal: artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012. Consta como Multa aplicada: artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

Infração 03 - 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de agosto de 2015, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 255,17, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

Consta como Enquadramento Legal: artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012. Consta como Multa aplicada: artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 16 a 53 dos autos. 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.

Observa que a exigência fiscal muito embora os autuantes mencionem o art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98, teria suporte no art. 10, I, “b”, da mesma Portaria, cuja redação reproduz.

Afirma que em preliminar de logo se percebe a nulidade desta parte da autuação a teor do art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF, por insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa.

Alega que inexistente relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, notadamente, o fato descrito no Auto de Infração. Acrescenta que exige a norma que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques. Alega que como não encontrou no presente Auto de Infração a devida e regular apuração, via auditoria de estoques, do imposto pertinente à responsabilidade solidária, é nulo de pleno direito parte da autuação da infração 01.

Diz que se admitido que 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.

Alega 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, conseqüentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base nos dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descaracteriza 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 homologada 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, JF Nº 0240-02/11, CJF Nº 0205-11/18, JF Nº 0192-02/19, JF 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 JF N° 0186/02- 19, JF N° 0159-02/19, JF N° 0160-02/19, JF N° 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 Fisco. 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 Nº. 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 nexó 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, conforme ementas de Acórdãos que reproduz.

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, conseqüentemente, 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.

Alega que a Portaria 445/98 exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Ressalta que todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria; Diz que as perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas.

Alega que as infrações 02 e 03, demonstram que os autuantes investigaram os registros de entradas da empresa e não identificaram entradas de combustíveis que não teriam sido registradas na escrita fiscal/EFD, o que comprova que não deixou de registrar as suas entradas de combustíveis. Afirma que nenhum “terceiro” e nenhuma operação foram identificados.

Reitera a alegação de que a Portaria n. 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.

Finaliza a peça defensiva protestando pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, colocando à disposição toda a documentação que entender necessária e com o desiderato 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.

O autuante ao prestar a Informação Fiscal (fl.56) consignou que a petição de defesa do autuado fora anexada sem a procuração que autorizasse o signatário da defesa a postular em nome do autuado, razão pela qual está viciada e ilegitimidade de parte, conforme o art. 10, § 1º, II, do RPAF/BA, devendo o órgão preparador desentranhá-la, arquivá-la, e dar ciência ao autuado da decisão abrindo o prazo de 10 para a impugnação na forma do art. 10, § 2º, do RPAF/BA.

O impugnante apresentou petição (fl. 58) na qual solicita a juntada do instrumento particular de mandato, visando o regular exercício do direito de defesa.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do feito em diligência à SAT/COPEC (fl. 75), a fim de que os AUTUANES ou outro AUDITOR FISCAL designado fizesse a 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 (SPED FISCAL) enviado pelo Contribuinte e utilizado pelo autuante no trabalho fiscal.

Solicitou-se, ainda, que após deveria o órgão competente da repartição fazendária intimar o autuado, entregando no ato cópia dos elementos elaborados - Informação Fiscal, demonstrativos/planilhas, etc, inclusive em meio magnético - e do termo de diligência. Na oportunidade, deveria ser informado ao autuado do prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da ciência do recebimento da intimação, para que se manifestasse.

O autuante designado para cumprimento da diligência acostou à fl. 78 dos autos CD-R contendo os elementos aduzidos na solicitação da diligência.

O impugnante, cientificado sobre a diligência, se manifestou (fls. 85 a 123 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.

Observa que a JJF constatou a existência de vício na formação do PAF e, conseqüentemente, 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.

Registra que recebeu, via DT-e, as planilhas, faltando os “Registros 1310, 1320, e parte do 1300 (1300, somente o “Campo 10/Ganhos foi disponibilizado), como também o próprio SPED FSICAL, usado na autuação).

Diz que chama atenção a “ausência dos Registros 1300, 1310 e 1320” e do SPED FSICAL, utilizados na ação fiscal. Alega que todos os demonstrativos teriam que acompanhar a intimação acerca a lavratura do Auto de Infração. Acrescenta que a despeito, portanto, da elogiável condução adotada pela JJF, existem consequências legais, que precisam ser levantadas.

Argui a ocorrência da decadência referente ao exercício de 2015. Alega que se a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46, do RPAF, não pode ser considerada “válida”, sendo, a teor do art. 18, inciso II, do RPAF, nulo o ato praticado. Afirma que a intimação “válida” do Contribuinte somente ocorrem em 07/09/21, ocorrendo a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação aos supostos fatos geradores até 31/12/2015. Neste sentido, diz que o CONSEF já se manifestou conforme Acórdãos cujos excertos reproduz.

Diz que a PGE emitiu parecer neste sentido, conforme anexo.

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 acontecido entre 2015 e 2018. Aduz que se poderia cogitar, mediante interpretação muito abrangente, que se presumiu a posse dos produtos, entre 2015 e 2018. Afirma que essa previsão legal, do art. 6º, inciso IV, é aplicável, normalmente, nas situações de flagrante, “trânsito de mercadorias”, ou comprovado armazenamento irregular.

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.

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. 146 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.”

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 JFF. 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.

Argui a nulidade do lançamento, invocando, neste sentido, o art. 196 do CTN.

Alega que foi cientificado que seria fiscalizado apenas em relação ao exercício de 2015, conforme informado no “Termo de Fiscalização”.

Sustenta que o “Termo de Fiscalização” utilizado é inválido, no que concerne aos exercícios de 2016 em diante, o que enseja a nulidade da autuação e a validade dos atos praticados pelo autuado em relação aos mesmos períodos, notadamente as retificações, autorizadas, realizadas na EFD/LMC/Reg. 1300. Assinala que o CONSEF já proferiu várias decisões neste sentido, conforme ementas de Acórdãos que reproduz.

Alega validade das retificações feitas na EFD. Autorização pela Sefaz. Espontaneidade caracterizada.

Afirma que se não for admitido o vício na condução da ação fiscal, decorrente da ausência de “Termo de Fiscalização” para os exercícios de 2016 a 2018, há que se pontuar, ao menos, que não se pode atribuir os efeitos pretendidos, concernentes à “invalidade” das retificações feitas na EFD/LMC, que devem ser tidas como espontâneas e utilizadas em revisão do feito ou nova ação fiscal.

Requer a nulidade da autuação quanto aos exercícios de 2016 a 2018, ou que seja realizada revisão fiscal, para o cotejamento de todas as vendas e compras e estoques, com documentação fiscal, e até mesmo na escrita contábil, ficando tudo à disposição.

Reporta-se sobre o enquadramento legal apresentado no Auto de Infração.

Observa que o enquadramento legal, inserido no AI, infração 01, 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 7.0143/96 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.

Afirma que a alteração feita pela JJF afeta todo o PAF, eivada que se encontra de vícios insanáveis.

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 no presente caso, 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. Ilegitimidade 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, conseqüentemente, 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 veemente, 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 excetua 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”. Diz que 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 JF do CONSEF proferiu a isenta decisão no Acórdão JF Nº. 0118-06/21, cujos trechos reproduz.

Reporta-se sobre a retificação autorizada do SPED.

Alega que retificou depois da ação seu SPED, com base nas notas fiscais, tendo juntado 4 meses antes do julgamento atacado, conforme comprovantes anexados. Diz que teve autorização para a retificação, sendo concedido prazo, atendido em 09/06/20, até o dia 07/07/20. Alega que os dados retificados não podem ser desprezados, exceto se não estiverem em consonância com a base documental, fiscal ou contábil, que sequer foram examinadas.

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 2015, nas compras e vendas e na Contabilidade (quantidades e valores) e, daí por diante, mês a mês e ano a ano (2015 a 2018). Sobre o tema “VERDADE MATERIAL”, cita e reproduz decisão, proferida de forma unânime pela 1ª Câmara do CONSEF no Acórdão CJF Nº 0268-11/16.

Salienta que embora no presente caso não tenha recebido a “informação fiscal”, em outros processos similares foi 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”. Diz que se tudo que a empresa 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. Aduz que os “Registros 1300, 1310 e 1320”, convenientemente, não foram apresentados pelo autuante, mas se encontram na EFD da empresa e, conseqüente, 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 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 é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.”. (Destacou)

Ressalta novamente 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”. Indaga como admitir inexistência de diferenças nos totais e encontrar as diferenças nas “parcelas desses totais”.

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 apega 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.

Acrescenta que conforme declaração anexada, firmada pela empresa ENFOCK Automação Comercial Ltda., todos os dados inicialmente lançados no LMC/EFD/Reg.1300, se encontravam contaminados, conforme atestado que reproduz.

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, reforçou a sua convicção de 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, conforme tabela que apresenta.

Sustenta que desse modo, como a autuação se deu somente pelo “Campo 10 do Registro 1300”, não pode ser validada.

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.

Informa que a 4ª Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia, nos autos do Processo nº. 8057416-34.2021.8.05.0001, concedeu liminar, conforme teor que reproduz.

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, conseqüentemente, das informações de “perdas” e “ganhos”, obrigação que, por si só, nunca foi considerada para fins de cobrança do imposto, como feito a partir da edição da Portaria 159/19.

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, ainda, com precedentes do CONSEF, no caso os Acórdãos CJF Nº 0256-11/18 e 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 prestou Informação Fiscal (fls. 199 a 221 - 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 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. 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 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 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 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.

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

Em relação ao registro 1320 explica que trata do volume das vendas no dia e cita os campos.

Diz que conforme se verifica, 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 ($Massa = Densidade \times Volume$).

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 N° 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 n° 6, de 25 de junho de 1970) e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. 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 os erros no registro de movimentação de combustíveis na EFD. Retificações dos arquivos apresentados.

Afirma que a alegação de retificação dos arquivos não autoriza presumir que eles tenham atendido as condições impostas pela legislação para que fossem juridicamente válidos para utilização no procedimento de fiscalização.

Reporta-se sobre a checagem de possíveis erros no controle de estoques registrados na EFD.

Afirma que não encontrou qualquer divergência.

Reporta-se sobre os supostos erros na fiscalização apontados pelo autuado. O cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas.

Afirma que não há propagação de erros de um dia para o outro, conforme tabela que apresenta.

Reporta-se sobre os erros de medição.

Assevera que para sustenta minimamente a alegação de existência de erros de medição, o posto revendedor deve apresentar tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático de tanque (ATG) para que a fiscalização possa avaliar.

Reporta-se sobre os erros na digitação do FECH_FISICO.

Afirma que há limites para os “erros de digitação”, pois estes não ocorrem aleatoriamente. Apresenta exemplos de possíveis erros.

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

Reporta-se sobre os erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor.

Afirma que a prova desses erros deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua ausência, 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 cada entrada de combustíveis no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no registro C100 sem que tenha encontrado qualquer erro.

Reporta-se sobre as demais alegações defensivas, rechaçando todos os argumentos apresentados.

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, conseqüentemente, 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 sonogando 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, em síntese, conforme demonstrado, 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.

Finaliza sustentando a procedência total do Auto de Infração.

O impugnante, cientificado sobre a Informação Fiscal se manifestou (fls. 224 a 262) ratificando integralmente todos os pronunciamentos no presente PAF. Protesta pela aplicação do art. 142 do RPAF/BA sob o fundamento de que o autuante não apresentou qualquer alusão referente as demonstrações que foram apresentadas na última manifestação. Rechaça as razões aduzidas pelo autuante no tocante à violação dos princípios do contraditório, ampla defesa, legalidade e verdade material, assim como dos demais tópicos consignados na Informação Fiscal.

Nas suas considerações finais, diz que conforme visto, a “Informação Fiscal”, além de alterar a base do Auto de Infração, 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 e, assim, mais uma vez provoca cerceamento do direito de defesa. Requer o impugnante que, se ultrapassadas as questões prejudiciais, que sejam examinadas, por fiscal estranho ao feito, as demonstrações apresentadas em sua manifestação quando da reabertura do prado 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. Requer, ainda, ainda, por ser de direito e cautela, que sejam enfrentadas todas as alegações constantes de todo conteúdo da defesa, cujos tópicos assim se encontram nomeados:

- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO DO FULCRO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE;
- NULIDADE DO LANÇAMENTO. ART. 196, DO CTN;
- VALIDADE DAS RETIFICAÇÕES FEITAS NA EFD. AUTORIZAÇÃO PELA SEFAZ. ESPONTANEIDADE CARACTERIZADA;
- ENQUADRAMENTO LEGAL APRESENTADO NO AUTO DE INFRAÇÃO – LEI 7.014/96;
- INSTRUÇÃO NORMATIVA 56/07 – APLICABILIDADE;
- LEI 7.014/96 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AUTUADA;
- PORTARIA 445/98. OFENSA AO PROCEDIMENTO REGULAR;
- PORTARIA 159/19 – ILEGALIDADE;
- IRRETROATIVIDADE DA PORTARIA 159/19;
- RETIFICAÇÃO AUTORIZADA DO SPED;
- VERDADE MATERIAL;
- DISPENSA DA MULTA POR INFRAÇÃO E ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Finaliza renovando a solicitação da busca da verdade material, que segundo diz, até então tolhida pela Doutra JJF e pelo autuante, e com lastro em toda a documentação fiscal e contábil da empresa, revisão do lançamento, pleiteando, diante dos novos argumentos apresentados, a ouvida da PGE, pedindo 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 impugnante, se pronunciou (fl. 274- frente e verso -), dizendo que o impugnante traz considerações sobre a movimentação dos combustíveis que já foram rechaçadas em informações anteriores.

Finaliza mantendo a autuação.

VOTO

Conforme consignado pelo ilustre patrono do autuado, advogado Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA nº. , na sessão de julgamento do Auto de Infração nº. 269138.0105/19-8, no qual figurou no polo passivo este mesmo Contribuinte, Posto Kalilândia Ltda., a empresa 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, 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 pelo 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, resta PREJUDICADA a análise do mérito da defesa interposta, com relação à infração 01, sendo, desse modo, declarada procedente.

No tocante às infrações 02 e 03, que versam sobre descumprimento de obrigação acessória, por não terem sido objeto da ação judicial, portanto, podendo ser apreciadas no mérito, constato que a autuação se apresenta correta, sendo, desse modo, ambas subsistentes.

Diante do exposto, a defesa resta PREJUDICADA, no tocante à infração 01, declarando-se a procedência deste item da autuação, e quanto às infrações 02 e 03, são julgadas procedentes.

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** a infração 01, constante no Auto de Infração nº **269138.0048/19-4**, lavrado contra o **POSTO KALILANDIA LTDA**, devendo ser intimado o autuado do valor do imposto de **R\$ 105.281,85**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, bem como da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$ 337,31**, prevista no artigo 42, IX, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 3.956/81. Em seguida, os autos deverão ser encaminhados à PGE/PROFIS para a adoção das medidas cabíveis.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR