

A. I. N° - 269138.0141/19-4
AUTUADO - POSTO KALILÂNDIA LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0098-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. CONSTATAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. Exigido o imposto na condição de sujeito passivo por substituição tributária, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada, inseridos a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte no Registro 1300 da EFD, espelho dos dados contidos no LMC. O sujeito passivo não consegue justificar as diferenças apuradas, sequer a variação injustificada constatada no estoque, a partir de dados fornecidos pelo mesmo, à vista dos valores apurados que se apresentam incompatíveis pela ocorrência de simples dilatação da mercadoria. Infração mantida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS TRIBUTADAS. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTADAS. c) MERCADORIA OU SERVIÇO TOMADO. A legislação autoriza a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, que no caso concreto, corresponde a 1% (um por cento) do valor comercial das mercadorias adquiridas, que adentraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Não foi comprovado o registro das notas fiscais listadas na autuação. Infrações mantidas. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Negado pedido de nova diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 15 de dezembro de 2019 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 60.708,85 além de multa de 100% e por multa descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **04.07.02.** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida 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 estrada de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da

EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Valor da infração: R\$ 55.074,27, sugerida 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, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma, infração apurada em janeiro e fevereiro de 2015, janeiro e agosto de 2017, aplicada multas por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 3.415,08.

Infração 03. **16.01.02.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril e novembro de 2016, março e maio de 2017, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 2.203,82.

Infração 04. **16.01.06.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal, em fevereiro e abril de 2018, com imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 15,69.

Tempestivamente, o autuado, por seu advogado, constituído na forma da alteração e consolidação contratual de fl. 75, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 19 a 58, onde, primeiramente, pede que, doravante, todas as intimações e notificações sejam encaminhadas para o endereço do profissional que subscreve a presente defesa, legítimo representante legal da autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Em relação à exigência, contida na infração 01, pontua que embora o autuante cite o artigo 10, § único, da Portaria 445/98 (dispositivo que foi incluído pela Portaria 159/19), teria suporte no art. 10, I, “b”, do mesmo diploma, que estabelece, para o caso de apuração de omissão do registrado de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, via regular auditoria de estoques, a seguinte possibilidade de cobrança estabelecida no item “b”, devidamente copiado.

Em preliminar, de logo percebe a nulidade desta parte autuação, a teor do artigo 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa, isso porque não existe relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, notadamente, o fato narrado no Auto de Infração.

A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido, firma.

Explicita que para que se possa cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, “b” da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, necessário se torna, de forma antecedente, que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea “a” do inciso I, do mesmo artigo. O lançamento da parte que se pretende cobrar, portanto, depende da existência da parcela que lhe antecede e de sua regular apuração. Por via conexa, não se pode simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”, como também a norma não permite a utilização, diretamente, da variação volumétrica.

Ressalta exigir a norma, sim, que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques, para depois, com base no pedido do ICMS que seria devido por responsabilidade solidária, se pedir o imposto decorrente, pertinente ao valor acrescido. Como não encontrou no presente Auto de Infração a devida e regular apuração, via regular auditoria de estoques, do imposto pertinente à responsabilidade solidária, aí sim por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, tem como nula de pleno direito a presente parte da autuação – infração 01.

Admitindo que o lançamento de ofício procura amparo na “*presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto*” (artigo 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, tudo conforme extraído dos demais dispositivos indicados como infringidos pelos Autuantes, assim como preceituado no art.

7º, incisos I e II da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, tem-se que atentar que a mesma expressamente prevê em seu artigo 7º, reproduzido.

Portanto, observa que a pretensão fiscal seria no sentido de afirmar que, anteriormente aos períodos indicados no Auto de Infração, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, conseqüentemente, o fruto financeiro dessas vendas possibilitou não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada (omissão de receita).

Partindo dessa premissa legal, no caso concreto, a cobrança não estaria adequada, pois como já visto, recairia sobre a “responsabilidade solidária”. Porém, deduz que o autuante retirou do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, como aliás das planilhas sintéticas ofertadas ao contribuinte.

Frisa que elegeu, pois, apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fez totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziu o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, a teor das Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Feitos tais esclarecimentos, argui a segunda preliminar de nulidade da infração 01, de forma ainda mais veemente, por igual ofensa ao artigo 18, I e IV, “a” do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, e, por via conexa, das bases de cálculo, e conseqüente cerceamento do direito de defesa.

Indica não existir nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Apesar de acusação de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do contribuinte.

Diz que o autuantes se utilizou de apenas um dos dados registrados no LMC (ganho), pinçando apenas a parte da escrituração que entendeu conveniente e, assim, além de atentar contra o conjunto da norma que diz ter seguido, criou quantidades absurdas de omissões de entradas.

Pontua que de acordo com o conceito traçado pelo artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei 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 cobrança do ICMS. Isso 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.

No caso, indica 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. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como por exemplo através de flagrante de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

Diante desse quadro, de impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto, no máximo caberia a aplicação do artigo 11 da Portaria 445, com a redação atual, como já decidido pelo CONSEF, nos Acórdãos CJF 0159-12/07 CJF 0337-11/09, cujas Ementas reproduz.

Lembra que esta posição encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa 56/2002, em seus itens 1 e 2, que copia, garantindo tratar a mesma especificamente das hipóteses de presunção previstas no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, deixando claro, na sua exposição de motivos, que a orientação decorreu das “reiteradas decisões do Conselho de Fazenda Estadual (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 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária”.

Ressalta que a Instrução Normativa avançou ainda mais, ao determinar que “*caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização*”.

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 tais vendas não são mais tributadas, conclui.

Explicita que a determinação normativa seria no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), pois é sabido que o setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos ao regime de substituição tributária. Ainda que assim não o fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS, conforme, v.g., decisões dos Acórdãos CJF 0114-12/09, CJF 0343-11/12, CJF 0350-11/11, CJF 0387-12/12, JJF 0240-02/11, CJF 0205-11/18, CJF 0337-11/18, JJF 0192-02/19, JJF 0121-03/19, CJF 0087-11/18, CJF 0036-12/18, ementas copiadas.

Ainda que admita que a Portaria 445, superando a Lei, traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, considera que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular. Copia os seus artigos 1º e 3º.

Entende que a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445/98, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização), reiterando que o autuante usou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas, os quais, repete, não foram levantados e sim copiados.

Assevera que a Portaria 445/98, ainda que na redação dada pela Portaria 159/19, não contempla, e nem poderia contemplar, qualquer espécie de “levantamento diário”, inexistindo 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, além do que a multa de 100%, aplicada, também não encontra base legal.

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

Considera não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo contribuinte, e fortalecendo o quanto já esposado, enviou ao Fisco uma gama de dados, sobre suas compras, vendas, estoques etc., elementos que formam um conjunto de informações, inteiramente desprezadas, via EFD e DMA, que são compatíveis em relação aos volumes totais e faturamento.

Observa que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pelo autuante, pela simples constatação das quantidades, sendo impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (2, 3, 5, 10, 15, 20, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível, sendo incontáveis também as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Garante que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações e que precisaria haver um “conluio” entre a empresa autuada e o distribuidor, visando prejudicar o Estado, sendo 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.

Na verdade, aponta ter a autuação recaído sobre a evidente escrituração inconsistente feita pela empresa, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências, uma vez que as quantidades adotadas no Auto de Infração foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMC, tendo o autuante pego somente os dias em que se registro “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão, enquanto nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Questiona como seria possível gerar ganhos (lançados no LMC e, portanto, na EFD/LMC usada na ação fiscal qual seja, o Registro 1300), dessas quantidades “absurdas”, o mesmo se constata para os demais dias autuados, sempre se percebendo que a exigência recaiu exatamente sobre os seus erros escriturais (e apenas sobre as “sobras”), sendo evidente que os dados se encontravam errados.

Atribui o erro ocorrido como “certamente foi de sistema”, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural, não sendo fácil identificar o erro agora, mas que existiu é muito claro, e uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Relata ter a sistemática se repetido em todos os dias inseridos na ilegal apuração, sendo todas as quantidades de “ganhos” “pinçadas da EFD/LMC”, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada, e se existiam as demais informações, de compras e vendas, por que validar apenas os registros dos “ganhos”, que se amostravam infantilmente equivocados? Por que não adotar outro meio de apuração? Pergunta.

Assevera que a metodologia escolhida seguiu o status da própria e infeliz escrituração da empresa autuada, causando um desastre no lançamento, eivado de insegurança e irregularidades e se o autuante validou os lançamentos dos “ganhos”, haveria que validar também as “perdas”, fazendo, ao menos, a devida compensação.

Aduz não ter o autuante seguido um “roteiro” legal, tendo apenas e tão somente pinçado parte dos lançamentos da empresa 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.

Se por um lado o método utilizado é ilegal, somente os dados em seu detrimento foram aproveitados, por outro não se pode dizer que as operações não foram escrituradas. As informações equivocadas empresa, devidamente lançadas, e somente elas, serviram de base de cálculo, constata.

Nas situações cujas ementas foram acima transcritas, o CONSEF já descartou essa “modalidade de apuração”, garante, uma vez que as Portarias 445/98 e 159/19, dispõem sobre “procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias”, o que, como já abordado, não foi levado a efeito no presente caso, sendo que o parágrafo único do artigo 10 do Portaria 159/19, portanto, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma.

Sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, através da qual se pode obter a comprovação da omissão de registro de entradas, o que se faria, vale repetir, segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas”, em cada exercício fechado, sustenta.

Salienta que a Portaria 445/98, de acordo com as “motivações de sua edição”, foi criada para *“esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta*

Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”, estabelecendo, assim, um conjunto de normas procedimentais e se encontra limitada pela Lei 7.014/96 e não pode ser “interpretada de forma apartada”, como fez o autuante.

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

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

Transcreve o voto, preferido pelo no Acórdão JJF 0186-02/19, bem como trecho do Acórdão JJF 0214-04/15, do qual fui relator.

Registra, também, que a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, lhe prejudicar e 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.

Indica, porém, 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 porto que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na irregular e ilegal forma de apuração, uma vez que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias e diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura do autuante, isenta e responsável, seria conceder o prazo legal para a retificação. É certo que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção.

Assim, defende caber ao autuante, nos termos do artigo 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimá-la para que fizesse as devidas correções, trazendo trecho da decisão do Acórdão resultante do julgamento do Auto de Infração 206903.0001/16-0.

Reconhece 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, da multa expressa em lei. Conforme amplamente demonstrado, a autuação é insegura e ilegal, pois impõe um verdadeiro regime de exceção, a contribuinte em situação regular.

Indica já ter ficado 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, e, portanto, não se existe nexo entre a acusação (operações não escrituradas) e a realidade dos fatos (apenas os ganhos diários registrados na EFD/LMC). Não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa (aplicável, dentro do ilegal meio usado, seria o artigo 42, II, “d” da Lei 7.014/96).

Abordando a multa aplicável, tem mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. A Portaria 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza, no item 1 do inciso I “a”, que “a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento

quantitativo (Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso III, 'g').

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 quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração, finaliza.

Lista uma série de Acórdãos do CONSEF, tidos como paradigma para o entendimento defensivo, reproduzindo suas Ementas: CJF 0230-11/18, CJF 0204-11/15, CJF 0077-12/11, JJF 0158-03/16, JJF 2204-04/01, CJF 0183-12/09, CJF 0035-12/06, CJF 0009-12/09, CJF 0395-11/07, JJF 0294-05/11, CJF 0013-11/04, CJF 0054-12/19, CJF 0002-12/11, JJF 0142-05/16 e CJF 0018-11/19.

No mérito, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), declarados pela própria empresa autuada, na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal. Estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%.

Garante que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, ficando de logo solicitado prazo de 60 dias, contados do protocolo da presente defesa, para a juntada ao feito. Resta justificado o prazo ora pedido, na medida em que a retificação das inconsistências demandará muito tempo e trabalho. Apresentando em anexo mídias contendo os lançamentos “originais” (usados na autuação – 2015 e 2016), pede ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Ressalta que os valores, e assim, consequentemente, as quantidades (movimentação comercial), constantes nas DMA, inseridas no sistema da SEFAZ, em relação a 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, e que o início da ação fiscal, diante de tantas e evidentes evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD. Não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme Lei 7.014/96.

A título de discussão, já que a presunção pretendida não possui lastro legal, regulamentar ou disciplinar, argui que base de cálculo adotada no Auto de Infração não encontra amparo no artigo 23 da Lei 7.014/96, especialmente se observadas as alterações promovidas pela Lei 14.183/19, não encontrando também compatibilidade com o artigo 10, inciso I, “b” da Portaria 445/90.

Com lastro em todos os argumentos e elementos ora apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material.

Repete que a autuação foi realizada a partir da extração de parte dos dados do LMC, inconsistentes, cujos volumes lançados demonstravam de forma primária a total incompatibilidade com a real movimentação. As quantidades tributadas, assim, sequer foram levantadas (o que se faria via auditoria de estoques). Os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS. Qualquer outro elemento necessário à realização da revisão ora pleiteada, fica à disposição do Fisco, bastando ser solicitada ao profissional que subscreve a presente defesa.

Alega que a revisão poderá atender, inclusive, o disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma “real auditoria de estoques”, a observância de todas as formalidades aplicáveis demonstrará a ineficácia completa do lançamento.

De acordo com o quanto já questionado nas razões prejudiciais, o parágrafo único do artigo 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 Portaria, diariamente e exclusivamente.

A apuração, por exercício fechado, como normatizado pela Portaria 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas. Admitir a aplicação isolada do § único do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento. Se os ganhos escriturados fossem “zero”, ou ínfimos, sem qualquer compatibilidade com a realidade das movimentações nos períodos, seriam adotados na apuração e considerados como único elemento na auditoria? A resposta a essa pergunta conduz toda à fundamentação para uma decisão justa e isenta, como também, nos mesmos sentidos, para a instrução processual.

Por fim, as infrações 02, 03 e 04, demonstram que o autuante investigou os seus registros de entradas não tendo identificado entradas de combustíveis que não teriam sido registradas na escrita fiscal/EFD. Essa ausência de constatação comprova que não deixou de registrar suas entradas de combustíveis.

Assegura que todas as compras realizadas foram registradas, não existindo qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação. Nenhum “terceiro” e nenhuma operação, foram identificados. A acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. Contrário senso, as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, aos distribuidores RAIZEN COMBUSTÍVEIS S/A e PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Destaca que a Portaria 445/90, nesse aspecto, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança. Caberia ao Fisco, entendendo que os lançamentos realizados pela Autuada assim justificariam, a adoção de outros roteiros de auditoria, como preconizado pelo item 2 da Portaria 56, abstendo-se, por óbvio, de utilizar roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do artigo 4º da Lei 7.014/96.

Pelo exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a sua real movimentação nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na Instrução Normativa 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, pede e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

Informação fiscal prestada pelo autuante à fl. 61, primeiramente, informa ter sido a petição de defesa anexada ao processo sem o instrumento de procuração que autorizasse o dignatário da peça a postular em nome da autuada, estando, pois, a mesma viciada de ilegitimidade da parte, conforme artigo 10º, § 1º, inciso II do RPAF/99.

Determina o retorno do feito ao órgão preparador, para desentranhar a defesa, arquivá-la, dar ciência à empresa, da decisão, e abrir prazo de dez dias para impugnação determinado pelo artigo 10, § 2º do RPAF/99.

Diante do fato de ter sido acostada aos autos requerimento protocolado em 12/02/2020 contendo a procuração para o patrono da empresa e subscritor da peça defensiva (fls. 63 a 75), em 30/04/2020 esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência, com o fito de que o autuante prestasse a devida informação fiscal (fl. 76).

Consta, ainda dos autos, petição da defesa, protocolada em 07/08/2020, na qual requer a juntada de recibos de transmissão e arquivos da EFD retificados, solicitando a instauração de diligência

visando a completa revisão do lançamento (fls. 79 a 81).

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 84 a 104-v inicia invocando magistério de José dos Santos Carvalho Filho, Celso Antônio Bandeira De Mello e James Marins, nota que no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto. Essa avaliação é sempre dentro de um sistema de referência, pois *“a determinação do que seja verdadeiro dá-se mediante o emprego das regras impostas pelo sistema dentro do qual se insere a proposição cuja veracidade se examina”*, conforme ensina Fernanda Del Padre Tomé (*“A prova no direito tributário”*, 3ª ed.).

Por isso, ao utilizar os registros da EFD como prova, deve se levar em consideração:

O artigo 226 do Código Civil: Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

O artigo 417 do Código de Processo Civil (CPC): Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

O artigo 373, II, do CPC: *O ônus da prova incumbe:*

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O artigo 419 do CPC: A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

O item 2.1.2 da NBC T 2 (da escrituração contábil): A escrituração será executada: (...) e, com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

Após relatar a inconformidade do sujeito passivo, argumenta não ter fundamento a sua censura, pois a EFD faz prova contra a empresa (artigo 226 do CC e artigo 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (artigo 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Diz ser claro que isso não significa que a impugnante não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (artigo 417, *in fine*, do CPC), mas, nesse caso, cabe a ela 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 (artigo 373, II, do CPC); isto é, lhe compete o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Em resumo, descortina que:

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

Quanto ao questionamento frente a aplicação retroativa do parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 445/98, sustenta que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis (PRC), os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do

registro 1300 da EFD. Então, dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 445/98, reproduzido.

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

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

Já, com o parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Portaria 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 mencionada Portaria impunha.

Observa após copiar o artigo 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN) que dessa forma, tratando a Portaria 445/98 do processo de levantamento quantitativo de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Portaria 159/19 tão somente novos procedimentos para a fiscalização, conclui que deve ser aplicada a norma do artigo 144, § 1º do CTN para garantir o emprego do parágrafo único do artigo 10 da Portaria 445/98 aos fatos geradores já ocorridos.

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

Isto posto, afirma que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970) e “*calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)*” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92.

Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “*fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura*” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima) “*de uma mercadoria volátil por natureza*” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira), arremata.

Se posiciona no sentido de não haver qualquer juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois, não se aplica ao caso concreto um “*processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável*”, na lição de Alfredo Augusto Becker e 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:

Premissa maior associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor.

Premissa menor: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico.

Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Portanto, estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução) e admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, conclui.

Finaliza garantindo que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante 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.

E acrescenta que o lançamento foi baseado nos dados do SPED Fiscal e esses estão disponíveis à impugnante. Não houve, portanto, cerceamento à ampla defesa, sendo que os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores. Desse modo, não há que se falar em prejuízo à ampla defesa.

Além disso, os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos. A determinação da verdade foi feita dentro das regras impostas pelo sistema contábil-fiscal em que os fatos se inserem: a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital, o LMC não faz prova contra a EFD, o ônus da demonstração dos erros da EFD é da impugnante e sua a prova, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita *“com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos”*.

Firma entendimento de que o parágrafo único do artigo 10 da Portaria 445/98, por ser norma procedimental, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos, não trazendo qualquer “presunção”, antes impõe um limite para os ganhos anotados que é uma “dedução” feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informadas na legislação do setor.

Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício, fala 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. Cita lição de Eliseu Martins.

Diante dessa complexidade, a Portaria 445, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para *“orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais”* dada as dificuldades encontradas pelos fiscais “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”. Isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta, argui.

Quanto ao inventário dos estoques, sustenta que um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário. Copia ensinamento de José Carlos Marion a respeito.

Ressalta que o inventário trata da contagem física e *in loco* das mercadorias. Então, quando a Portaria 445/98, no *caput* do seu artigo 1º, dispõe que o levantamento quantitativo de estoques se

trata de “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período”, sabemos que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado.

Desse modo, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ($EF = EI + E - S$), mas, se EF for maior ($EF > EI + E - S$), houve omissão de entradas, e se EF for menor ($EF < EI + E - S$), houve omissão de saídas, aponta.

Já o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de essa ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários, e na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com frequências diferentes, indica.

Traz como exemplo, no caso das empresas mercantis, por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa (artigo 225, *caput* do RICMS/12), levantado ao fim de cada período de apuração (artigo 276, *caput*, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto Federal 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.

Já no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, menciona ser o controle dos estoques mais rigoroso: devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:

- Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis.
- 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.
- Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.
- Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Nesse diapasão, existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas.

Além disso, sinaliza que quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Portaria DNC 26/92).

Em suma, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%.

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

- 01 – REG, texto fixo contendo “1300”;
- 02 - COD_ITEM, código do produto, constante do registro 0200;
- 03 - DT_FECH, data do fechamento da movimentação;
- 04 - ESTQ_ABERT, estoque no início do dia, em litros;
- 05 - VOL_ENTR, volume recebido no dia (em litros);
- 06 - VOL_DISP, volume disponível (04 + 05), em litros;
- 07 - VOL_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;
- 08 - ESTQ_ESCR, estoque escritural (06 – 07), litros;
- 09 - VAL_AJ_PERDA, valor da perda, em litros;
- 10 - VAL_AJ_GANHO, valor do ganho, em litros;
- 11 - FECH_FISICO, estoque de fechamento, em litros.

Apresenta figuras relacionadas aos resultados dos estoques.

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

- 01 – REG, texto fixo contendo “1310”;
- 02 - NUM_TANQUE, tanque que armazena o combustível;
- 03 - ESTQ_ABERT, estoque no início do dia, em litros;
- 04 - VOL_ENTR, volume recebido no dia (em litros);
- 05 - VOL_DISP, volume disponível (03 + 04), em litros;
- 06 - VOL_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;
- 07 - ESTQ_ESCR, estoque escritural (05 – 06), litros;
- 08 - VAL_AJ_PERDA, valor da perda, em litros;
- 09 - VAL_AJ_GANHO, valor do ganho, em litros;
- 10 - FECH_FISICO, volume aferido no tanque, em litros. Estoque de fechamento físico do tanque.

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

- 01 – REG, texto fixo contendo “1320”;
- 02 - NUM_BICO, bico ligado à bomba;
- 03 - NR_INTERV, número da intervenção;
- 04 - MOT_INTERV, motivo da intervenção;
- 05 - NOM_INTERV, nome do interventor;
- 06 - CNPJ_INTERV, CNPJ da empresa responsável pela intervenção;
- 07 - CPF_INTERV, CPF do técnico responsável pela intervenção;
- 08 - VAL_FECHA Valor da leitura final do contador, no fechamento do bico;
- 09 - VAL_ABERT, valor da leitura inicial do contador, na abertura do bico;
- 10 - VOL_AFERI, aferições da bomba, em litros;
- 11 - VOL_VENDAS, vendas (08 – 09 - 10) do bico, em litros.

Apresenta figuras ilustrativas.

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

Notícia julgamento recente ocorrido no STJ no REsp 1.833.748 (reproduzido em sua Ementa) deixar claro que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade, além do limite de 1,8387% imposto pela Sefaz Bahia, limite esse bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela impugnante e passam a ser considerados como omissões de entradas.

Consigna que são, existindo estoques de combustíveis volume (estoque de fechamento anotado no campo 11 do Registro 1300 da EFD) maior do que o contabilizado é *“forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”*.

Remata que o Fisco está apenas *“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”*, e se não houvesse essa cobrança, estaria *“compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”*, tendo a Bahia adotado um critério que garante com grande margem de segurança que os ganhos ocorridos além do limite imposto pela legislação são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou erros de medição.

Lembra que até a Portaria 159/2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 445/98, cujo teor reproduz.

Assevera apontar a Sefaz para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte e considerando-se que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente e utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária resolveu estabelecer o entendimento de que, acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido, necessariamente, entradas omitidas.

Entende o trabalho da fiscalização ficar, assim, simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 (vide acima). A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que a impugnante já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação da impugnante de que há *“ausência de demonstração da base de cálculo”* ou *“ausência de fato gerador do ICMS”* ou que *“apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”*.

Ressalta, ainda, que a modificação da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD, isto é, estabeleceram-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do artigo 141, § 1º, do (CTN), devidamente transcrito, permite sua aplicabilidade imediata:

Aduz 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 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Relator Desembargador Romero Marcelo da Fonseca Oliveira), enquanto o STJ esclarece com clareza o assunto no AREsp 1688666, cujo trecho copia.

Reforça 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. Dessa forma, é possível saber que se a densidade

medida a uma temperatura de 4,5°C for de 0,700 (vide tabela contida na Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 20°C seria de 0,6865. Portanto, com o aumento da temperatura de 4,5°C para 20°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1019,665 litros – uma variação de 19 litros para uma variação de 15,5°C na temperatura do combustível.

Destaca que, como indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante:

$$\text{Massa} = \text{Densidade} \times \text{Volume}$$

Sendo assim, utilizando os valores da tabela abaixo:

$$1000 \times 0,700 = V \times 0,6865 \Rightarrow V = 1019,665$$

Repara que não seria possível uma variação volumétrica de 100 litros, por exemplo. Isto é, há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis. E, se fosse registrado esse ganho pelo posto se poderia afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 19,665 litros.

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 1.833.748). Então, é sobre essa entrada de combustíveis sem a tributação correspondente que trata o percentual de 1,8387% trazido na Portaria 445/98.

Plota a tabela de conversão de densidade dos derivados de petróleo mencionada anteriormente.

Confirma que, de fato, o percentual de 1,8387% trazido no parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 445/98 foi deduzido através da aplicação dessas tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis. É, portanto, deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. Com isso, há uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de uma dilatação volumétrica típica.

Garante estar 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).

Traz figura representativa das omissões de entradas de acordo com Portaria 445/98.

Tem que estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite infalivelmente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível – vide figura acima.

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

Observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Por exemplo, a figura abaixo foi retirada da “Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)”, disponível no sítio na internet da ANP, e mostra o procedimento que deve ser realizado no próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela Sefaz não terá dificuldade para contestá-lo.

Reproduz imagem acerca da análise do combustível, percebendo, por fim, que é apropriado que o parágrafo único do artigo 10 se encontre na Seção III da Portaria 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo.

Disso tudo, tem como evidente que a inclusão do parágrafo único do artigo 10 da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD.

Portanto, hoje, não é mais correto dizer que *“o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”*. Também, é errado afirmar que foi empregado *“método não contemplado pela Portaria 445/98”*, ou que *“não existe base legal para o meio de apuração adotado”*, ou que o meio de apuração foi *“criado pela autoridade fiscal”*, ou que *“o autuante não seguiu o roteiro legal”*, ou que *“o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”*, ou que *“o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”*.

Garantindo ser norma procedimental, as alterações feitas pela Portaria 159/19 na Portaria 445/98 retroagiriam à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o artigo 144, § 1º do CTN. Sendo assim, é equivocado dizer que a *“Portaria 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação”*.

Invoca recente decisão do STJ no REsp 1.833.748 deixar claro que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade, além do limite de 1,8387% imposto pela Sefaz Bahia, limite esse bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela impugnante e passam a ser considerados como omissões de entradas.

Considera errado afirmar que a *“fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais”*, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário. Também, é falacioso afirmar que *“não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”*, pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões.

Tem como enganoso afirmar que *“é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”*, pois, o parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 445/98 não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas pela legislação e utilizadas pelos postos revendedores no seu dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física que haja um ganho volumétrico dos combustíveis além do limite de 1,8387%.

Lembra que a impugnante pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos.

A cada dia, DT_FECH no registro 1300, o empresário deve registrar:

$$ESTQ_ABERT + VOL_ENTR = VOL_DISP.$$

$$VOL_DISP - VOL_SAIDAS = ESTQ_ESCR.$$

$$ESTQ_ESCR - FECH_FISICO = VAL_AJ_PERDA, \text{ quando o } ESTQ_ESCR \text{ for maior que o } FECH_FISICO.$$

$FECH_FISICO - ESTQ_ESCR = VAL_AJ_GANHO$, quando o $FECH_FISICO$ for maior que o $ESTQ_ESCR$.

Logicamente que, como em toda atividade humana, vê a possibilidade de que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, garante, sendo que os mesmos 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;

VOL_ENTR: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro no registro da data da efetiva entrada;

VOL_DISP: erro na soma do *ESTQ_ABERT* com o *VOL_ENTR*;

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;

ESTQ_ESCR: erro na subtração do *VOL_SAIDAS* do *VOL_DISP*;

FECH_FISICO: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD;

VAL_AJ_GANHO: erro na subtração do *FECH_FISICO* do *ESTQ_ESCR*, quando o *FECH_FISICO* for maior *ESTQ_ESCR*;

VAL_AJ_PERDA: erro na subtração do *ESTQ_ESCR* do *FECH_FISICO*, quando o *ESTQ_ESCR* for maior que o *FECH_FISICO*.

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

Ressalta, ainda, que o percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite e obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados. Além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo de erro deve ser feita pela impugnante “*com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos*” - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

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

Por fim, salienta que, no trabalho realizado:

Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320, não encontrando erro algum.

Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 também não encontrando erro algum.

Checou se os valores registrados no campo *VOL_ENTR* tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300 e novamente, não encontrou qualquer divergência.

Diante da alegação defensiva de que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD. Vê que tal alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é

feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Por isso, é errado afirmar que quando há *“um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”*, como pode parecer à primeira vista.

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

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

Opina que para sustentar minimamente a alegação de que houve erros de medição, o posto revendedor deve apresentar a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático de tanque (ATG) para que a fiscalização possa avaliar a plausibilidade dos erros alegados estabelecendo limites para eles. Por exemplo, não seria crível a alegação de que um ganho de 100 litros se deveu a um erro de medição quando isso só fosse possível por uma leitura com erro de dezenas de unidades na régua de medição.

Relativamente aos “erros de digitação”, indica haver limites para tal, trazendo como exemplo recente notícia publicada na imprensa, para concluir que não é plausível digitar 1300 por erro quando se pretendia digitar 5000.

Aduz que esse erro de digitação no FECH_FISICO deve gerar um valor que seja resultado da mudança da ordem dos algarismos do valor correto e que será a diferença entre o FECH_FISICO digitado com erro e o correto. No caso acima, o erro gerou um “ganho” de $1307 - 1037 = 270$ ou $1037 - 1307 = -270$, isto é, o valor correto é o valor digitado errado menos o “ganho”.

Nota que outros fatores podem ocasionar ganhos ou perdas que se somarão aos gerados pelos erros de digitação. Sendo assim, o erro de digitação pode ser no máximo o VAL_AJ_GANHOS e no mínimo VAL_AJ_GANHOS - 0,6% x VOL_DISP.

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

- O valor anotado for resultante da alteração da ordem dos dígitos do número digitado com erro.
- Dentre as combinações dos dígitos do FECH_FISCO, houve um número cuja diferença do FECH_FISICO esteja entre os valores de VAL_AJ_GANHOS - 0,6% x VOL_DISP (mínimo) e VAL_AJ_GANHOS (máximo)

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

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

Fala que a prova da ocorrência desse erro deve ser feita *“com base em documentos de origem*

externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1. Por exemplo, pode-se solicitar ao fornecedor uma cópia do recibo de entrega do combustível.

Alega ter conferido 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 sido encontrado qualquer erro.

Disso tudo, diz restado evidente que na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD. Logicamente, pode haver erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam.

A cada dia são feitos os levantamentos dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos revendedores, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos. Isso garante que a cada dia as medições registradas sejam independentes das dos dias anteriores e subsequentes.

Frisa não tem fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques autônomo, sendo um erro grosseiro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor.

Os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”. Apenas, por economicidade não anexou todos os campos do registro 1300 uma vez que a impugnante já os tem.

A simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD da impugnante. Os erros devem ser devidamente provados pela impugnante.

Copia o artigo 226 do Código Civil (CC) e 417 do Código de Processo Civil (CPC) para concluir que a escrituração, então, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido.

Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa, conclui.

Ressalva, contudo, ser essa presunção relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário, na forma dos artigos 373, II, e 419, do CPC, reproduzidos.

Defende não poder a parte invocar como prova em juízo aquela parcela que lhe favorece, salvo quando se referem a partidas distintas ou fatos diversos e sem conexão, como ensina J. X. Carvalho de Mendonça em trecho destacado.

Exemplifica que no caso, não pode a impugnante apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Após copiar o artigo 247 do RICMS/12, frisa o fato desses documentos serem assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, do tipo A1 ou A3, expedidos, em conformidade com as regras do ICP-Brasil, pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2, de 24 de agosto de 2001.

De igual modo, invoca o artigo 247, § 4º do RICMS/12, hoje revogado, mas que teve efeito de 27/11/15 a 31/10/19, onde ditava que o contribuinte teria “o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”. Questiona o que são essas inconsistências.

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

No caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Ademais, os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer inconsistência, arremata.

Quanto a Instrução Normativa número 55, publicada no Diário Oficial do Estado de 23/10/2014, informa que veio orientar “a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014/96”, o que pode parecer que essa norma atinge todas as fiscalizações com arquivos eletrônicos, mas a sua leitura revela que ela se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), sem tratar em momento algum dos arquivos EFD.

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

Antes de mais nada, a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da impugnante deve ser feita pela mesma, nos termos do artigo 373, II, do CPC que transcreve.

A prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega, não bastando, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Também, não basta argumentar que “*esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam*”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento, e por fim, não se evidenciaram os fatos escriturados, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil, cujo teor copia.

Se posiciona, diante do argumento de que a informação contida na EFD estava errada, mas que o

seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) continha as informações corretas, não se apresentando como argumento válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Dessa forma, não adianta apenas alegar que *“inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”*, lhe cabendo demonstrar *“com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”* a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II do CPC.

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

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

Garante não terem sido encontradas inconsistências que suscitassem esclarecimentos pelo empresário. Daí, não ter sido necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD.

Sustenta que nenhuma das alegações de que seus *“registros foram efetuados de forma equivocada”* e que houve *“erros escriturais”* ou *“erros de sistema”* ou *“erros de medição”* foi devidamente provada. Os levantamentos feitos e anotados pela impugnante na EFD são diários e independentes. Não se pode tomar dois ou mais dias em conjunto para *“demonstrar”* que os ganhos se cancelam com as perdas. Também não se pode usar os levantamentos de dois dias seguidos para *“provar”* que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque, mormente quando a nota fiscal correspondente, como acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual à da entrada anotada no registro 1300.

Pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Então, não adianta apenas alegar que *“inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”*, cabendo a impugnante demonstrar *“com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”* a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II, do CPC, finaliza.

Explicita que além dos motivos indicados acima, a Portaria 445/98 também tem o propósito de *“esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 (reproduzido), com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”*.

Ressalta que é admitida prova em contrário, isto é, a autuada pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada, tendo o artigo 7º, II, da Portaria 445/98, aclarado o dispositivo acima.

Transcreve o item primeiro da Instrução Normativa nº 56/2007.

Remata que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária conforme a figura apresentada, e segundo o artigo 10 da Portaria 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” (artigo 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” (artigo 10, I, “b” da Port. 445/98).

Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, nos termos de seu artigo 6º, copiado.

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

Ressalta, também, que as omissões de entradas não são nada mais nada menos do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do Fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonhando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos, ficando 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 e desse modo, considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela impugnante nos seus tanques, tem-se:

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

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

Já as suas saídas são:

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

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

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

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

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

Em síntese, como entende demonstrado acima, se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, então a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Considera demonstrado que o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no artigo 6º, IV da Lei 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96, e, portanto, não segue a regra

da IN 56/07, o cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a IN 56/07; contudo, como demonstrado acima, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Vê erro na afirmação de que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos.

Realça ser errado se pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

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

Em 26/03/2021, esta Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência direcionada à Procuradoria Geral do Estado, para que, através de Procuradoria Fiscal emitisse parecer jurídico acerca da retroatividade de aplicação da Portaria 159/19 (fls. 106 a 108).

A PGE, na pessoa do ilustre Procurador José Augusto Martins Júnior, às fls. 112 a 117, concluindo não somente quanto a inexistência de presunção na autuação realizada, como, de igual forma, com base, inclusive, em posição jurisprudencial, no sentido de que em se tratando a Portaria 159/19, norma procedimental, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN, se tratando apenas de novas orientações internas emitidas.

Tal procedimento foi acolhido pela ilustre Procuradora Assistente em 23/06/2021 (fl. 118-v), e referendado pelo Procurador Geral, em 10/08/2021 (fl. 120).

Em 22/09/2021, o feito foi mais uma vez convertido em diligência, a fim de que os arquivos analíticos da autuação fossem entregues ao sujeito passivo, com reabertura de prazo de defesa de sessenta dias (fl. 121).

Através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), em 29/09/2021 foram transmitidos ao contribuinte em formato “excel” os arquivos determinados (fl. 125), o que enseja a manifestação de fls. 127 a 167, na qual, a defesa, de logo ressalta que não recebeu o despacho da JJF, que determinou a diligência, ficando com a visão ofuscada sobre o seu integral atendimento. Não obstante, tendo em vista inclusive a instrução de processos iguais, lavrados contra outros estabelecimentos da Autuada, restou demonstrado que o contribuinte, quando da intimação sobre a lavratura do Auto de Infração, não recebeu diversos elementos, imprescindíveis à formação do feito, demonstrações e os arquivos que deram origem às “planilhas sintéticas”, ofertadas com a intimação realizada quando da lavratura do Auto de Infração.

Diz que a JJF constatou a existência e vício na formação do processo e, conseqüentemente, na intimação do contribuinte, tendo adotado postura que encontra amparo artigo 8º, § 3º, combinado com o artigo 46, do RPAF, reproduzido.

Confirma ter recebido, via DTE, as planilhas listadas, faltando os “Registros 1310, 1320 e parte do 1300 (1300, somente o “Campo 10/Ganhos foi disponibilizado), como também o próprio SPED FISCAL, usado na autuação), faltando os arquivos 1300 (somente o “campo 10/ganhos foi disponibilizado), 1310 e 1320, sem eles não há como se apurar a verdade material.

Chama atenção para a “ausência dos Registros 1300, 1310 e 1320” e do SPED FISCAL, arquivos que foram utilizados na ação fiscal e que, por exemplo, em relação à reabertura de prazo promovida, pela Egrégia CJF, no AI 269138.0104/19-1, foram disponibilizados. A motivação dessa omissão: ocultar a inexistência das alegadas omissões (ponto que será abordado adiante). Portanto, todos os demonstrativos ora enviados em 04/10/2021, bem como o SPED FISCAL utilizado na autuação e

os “Registros 1300, 1310 e 1320”, esses quatro últimos ainda não entregues, teriam que acompanhar a intimação acerca da lavratura do Auto de Infração. A despeito, portanto, da elogiável condução adotada pela JJF, existem consequências legais que precisam ser levantadas, como a seguir se fará.

Observa que se a primeira intimação não atendeu ao disposto no artigo 46, do RPAF/99, não pode ser considerada “válida”, sendo, a teor do art. 18, inciso II, do RPAF/99, NULO o ato praticado. A intimação “válida” do Contribuinte, ou seja, aquela através da qual a defesa não foi totalmente preterida, somente teve lugar em 04/10/2021, decorrendo a decadência do direito de constituição do crédito tributária, em relação aos supostos fatos geradores até 31/12/2015. Nesse sentido, o CONSEF já se manifestou.

Traz em suporte de tal assertiva, as Ementas dos Acórdãos CJF 0238-12/13, CJF 0250-11/18 e CJF 0211-12/16.

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

Após reproduzir a acusação, o enquadramento legal e os artigos mencionados no lançamento, lembra que a infração ora apontada tem origem na exigência por “responsabilidade solidária”, cuja base de cálculo, consoante consta dos demonstrativos da apuração dos valores supostamente devidos, decorre necessariamente do artigo 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, que copia.

Analisa começando pelo artigo 6º, inciso IV, que ao seu ver, de forma cristalina não se aplica aos casos de “responsabilidade por solidariedade em decorrência de substituição tributária”. Tal 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 a Autuada se encontrava na posse dos produtos, cuja autuação ocorreu no final de 2019, e os supostos fatos entre 2015 e 2018. Se poderia cogitar, mediante interpretação muito abrangente, que se presumiu ter existido a posse dos produtos, entre 2015 e 2018. Essa previsão legal, do art. 6º, inciso IV, é aplicável, normalmente, nas situações de flagrante, “trânsito de mercadorias” ou comprovado o armazenamento irregular, exigindo a apreensão dos produtos e demais formalidades.

Aponta serem os artigos 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. E são claros ao preconizar que na hipótese em tela a autuação foi lastreada na presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, como exclusivamente autoriza o art. 4º, § 4º, inciso IV. Além disso, a base de cálculo foi mensurada mediante a adoção de critérios aplicáveis à presunção, que naturalmente deve decorrer de regular levantamento quantitativo de estoque.

Acusa o autuante, da mesma forma que em dezenas de processos semelhantes, tentar manobrar a desqualificação da “presunção”, alterando a substância do lançamento, o que faz, claramente, para fugir da aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07, no que tange a impropriedade do roteiro de fiscalização adotado e da proporcionalidade com as “saídas tributáveis”.

Indica, ainda, tentar o autuante promover total alteração do fulcro do Auto de Infração, espelhado no enquadramento por ele mesmo adotado, sem a mínima base legal ou fática. O que evidenciou o lançamento, como consta do enquadramento transcrito no lançamento, foi a caracterização do fato presumido, previsto no artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, bem como do artigo 7º, incisos I e II da Portaria 445/98, dispositivos que não segregam mercadorias pelo “regime de tributação”

(Normal ou Substituição Tributária).

Atribui, ainda, o objetivo do autuante de fazer acreditar que não interessam os dados dos estoques, das entradas ou saídas, nem os documentos fiscais de entradas e de saídas, mas apenas o lançamento do LMC, parte do “Registro 1300”, “Campo 10/Ganhos”, é único e evidente. Do ponto de vista legal, se esqueceu que a autorização, constante da Lei 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 já transcrito artigo 23-A, inciso II, da lei 7.014/96, assim também tratada. Nesse diapasão, não se pode, e na prática é o que 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.

Após reproduzir o artigo 145 do CTN, que regula as hipóteses de alteração do lançamento de ofício, incisos I a III, que não se enquadram no caso em apreço, invoca o seu artigo 146, igualmente copiado.

Aduz que da alteração desejada pelo está sendo levada a efeito de maneira totalmente irregular e ilegal, bem como promoveu claro cerceamento do direito de defesa, sendo o Auto de Infração nulo, como, aliás, ao determinar o atendimento do artigo 46 do RPAF, reconheceu a Junta de Julgamento Fiscal (a alteração), e nesse mesmo sentido o CONSEF já se pronunciou, a exemplo dos Acórdãos CJF 0247-11/16, CJF 0234-12/17, CJF 0013-12/15, CJF 0361-12/14 e CJF 0307-12/19.

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

Alega também a nulidade do lançamento, com fundamento no artigo 196, do CTN, reproduzido, bem como o artigo 28, incisos I e II do RPAF/BA, que recepcionou a determinação do CTN, prevendo que a ação fiscal deve ser precedida iniciada mediante “termo de início” ou “termo de intimação”, com validade, segundo o mesmo artigo 28, § 1º de 90 dias. As hipóteses em que os “termos” estão dispensados, não aplicáveis ao caso presente (pois estamos tratando de fiscalização de estabelecimento para a exigência decorrente da obrigação principal), se encontram descritas no artigo 29, do mesmo RPAF/BA.

Evidencia que “termo de fiscalização”, para produzir os efeitos legais, deve conter requisitos básicos, como a correta identificação do contribuinte, data de expedição, período a ser fiscalizado e dados da Autoridade Fiscal. No caso em apreço, conforme cópia anexa, foi cientificada que seria fiscalizada apenas em relação ao exercício de 2015.

Assim, o atendimento à exigência legal só pode fazer efeito em relação a 2015, o que significa dizer que os exercícios de 2016 em diante sequer poderiam ser fiscalizados, que dirá “autuados”, alega.

Sustenta que o Fisco só poderia exercer sua competência em relação ao exercício informado no “Termo de Fiscalização”, como também o contribuinte não poderia ser surpreendido com autuações fora desse período, sobre o qual o “termo expedido” não pode produzir efeitos legais.

Colaciona decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, Acórdão 21.831/18/2ª, além dos Acórdãos JJF 0310-01/13, JJF 0239-01/14, JJF 0223-04/14 e JJF 0153-02/15, também com ementas copiadas.

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

Destaca que as retificações foram autorizadas pela SEFAZ, feitas dentro da sistemática do artigo 251, § 1º do RICMS (comprovantes já apresentados), não se pode admitir uma interpretação do mesmo artigo 251, § 2º, seja fora do contexto geral das normas e sempre em detrimento do contribuinte. Transcreve o texto regulamentar.

Garante ter atendido ao disposto no parágrafo primeiro e teve autorização expedida. Como os exercícios de 2016 a 2018, formalmente, e no que tange à segurança jurídica da relação entre Fisco e Contribuinte, não se encontrava sob ação fiscal, é válida a retificação da EFD, notadamente porque feita com base na verdade material, ou seja, na documentação fiscal pertinente, que por sua vez reflete os lançamentos contábeis.

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

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

Pleiteia a nulidade do Auto de Infração, quanto aos exercícios de 2016 a 2018, ou que seja instalada 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.

Transcreve o enquadramento legal apresentado no Auto de Infração, ressalta que, como a presente exigência necessariamente decorre da responsabilidade solidária, pois primeiro tem que ser provada a efetividade da “omissão de entradas” (dessa origem inclusive é mensurada a base de cálculo e a parcela é deduzida no PAF em lide), se reporta aos artigos 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV da Lei 7.014/96, combinado com o artigo 23-A, inciso II da Lei 7.014/96, apresentando o teor dos mesmos.

Assim, garante serem inafastáveis as seguintes conclusões, suficientes para a nulidade da autuação:

- A Lei 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS, em decorrência de ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, por presunção;
- 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;
- O disposto no artigo 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” teria ocorrido entre 2015 e 2018;
- Ao desejar afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, o Autuante alterou a fundamentação do Auto de Infração, o que tem como ilegal;
- 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.

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

todo o processo, eivada que se encontra de vícios insanáveis.

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

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

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

Novamente destaca que o ICMS ora cobrado, por “responsabilidade própria”, só pode existir de comprovada a “responsabilidade solidária” (ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal), como previsto na Lei 7.014/96, no seu artigo 8º, reproduzido.

Indica ter a Lei 7.014/96 seguido a competência que lhe foi concedida pelo artigo 128 do CTN (reproduzido), atribuindo responsabilidade ao industrial, e por conseguinte, o artigo 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.

De mais a mais, entende ter o autuante distorcido completamente a Lei 7.014/92, imputando, mediante adoção irregular do artigo 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. Essa condução é inteiramente dissociada da disposição legal invocada no AI, em detrimento da Autuada a da defesa.

Reafirma ser sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo, bem como a Portaria 445/98, no que toca ao artigo 10, I, “b”, é ilegal e, por via conexa, é nulo de pleno direito o Auto de Infração.

Lembra ter sido a Portaria 445/98 editada para dispor “*sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias*”, não existindo na mesma outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme artigos 1º, 2º e 3º.

Reporta que de maneira aliada com a Lei 7.014/96, na Seção que trata da ‘Omissão de Entradas de Mercadorias’, artigos 6º e 7º (reproduzidos), incisos I e II da Portaria 445, até esse ponto, se encontram em consonância com a Lei 7.014/96, ou seja, acolhem os conceitos, únicos e legais, da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário. E a Lei 7.014/96, ao regular a matéria, não faz distinção, para a apuração do fato gerador presumido, entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária. A Portaria 445/98 também não o faz, nem poderia fazê-lo.

Cita ter a ilegal Portaria 159/19, no artigo 3º, incisos I a XII, trazido algum “benefício” aos contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da “omissão de entradas”. A exceção feita foi justamente para o segmento de varejo de combustíveis, em relação ao qual a aludida Portaria, no artigo 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. Transformou os registros lançados no LMC em fatos geradores e ainda atribuiu aos mesmos registros o condão de “variação volumétrica”.

Copia trecho da Portaria 159/19 que considera absurdo, pois além de travestir as informações acessórias de “fato gerador”, erigiu os mesmos dados, tratados de forma única e exclusiva, e sem qualquer outra investigação fiscal ou contábil, ao status de “variação volumétrica”, “fato gerador” e elemento da “base de cálculo”.

Rememora que em 2018 um dos estabelecimentos da autuada (CNPJ 015.151.046/0024-75), foi “alvo” de quatro autuações fundamentadas no mesmo método ora combatido, tendo o CONSEF rejeitado de forma veemente, como se pode auferir das ementas que transcreve dos Acórdãos CJF 0309-12/20-VD e CJF 0097-12/20-VD.

Consoante demonstrativos anexos, diz que as apurações já rejeitadas pelo CONSEF foram feitas exclusivamente através do mesmo método ora atacado (sobre lançamentos na EFD/LMC/Registro 1300), sem o exame de qualquer outro documento ou informação, fiscal ou contábil. A única diferença foi a edição, em 2019, da Portaria 159, que transformou as informações do LMC, já existentes e acessíveis, em fato gerador do ICMS. Tais informações poderiam ser usadas, a teor do artigo 144, § 1º do CTN, como um dos componentes de uma regular apuração, porém nunca, e tão somente, como fato gerador da obrigação. 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 artigo 144, § 1º, que, na sua parte final, exclui da aplicação retroativa a atribuição de responsabilidade a terceiros.

No caso em exame, conforme expressamente consta da decisão recorrida, frisa que os estoques, entradas e saídas, tudo documentado, não foram levados em consideração. As quantidades erroneamente lançadas na “EFD/Reg.1300/Campo 10”, mesmo inteiramente 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”, sendo o lançamento nulo, por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

Lembra ter a Portaria 159/19, no artigo 3º, § 1º, incisos I a XII, instituído “índices de perda”, a serem considerados no levantamento quantitativo, sendo que o julgador tem entendido por essa motivação, que a Portaria é “benéfica” aos Contribuintes o que considera um grande engano e erro grosseiro de interpretação.

Argui que se a malfadada Portaria tivesse feito apenas essa “instituição de limites de tolerância”, seria benéfica aos contribuintes, pois se aplicaria, ao segmento de varejo de combustíveis, 1,38%, contra 0.6% previsto por normas da ANP. Acontece que o citado inciso XII excetua justamente o “comércio varejista de combustíveis”, criando o único do artigo 10, que assim se encontra redigido, com ofensa direta ao art. 97, III, combinado com o artigo 103, I, do CTN, outra hipótese de fato gerador, conforme reprodução.

Aponta que como 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 artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV da mesma Lei.

Argumenta que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de “indício” de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades “excessivas”. Tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como, aliás, determina a IN 56/07. 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. Porém, nada foi examinado. 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 própria “Registro” e com os “Registros 1310 e 1320”, que consignam as quantidades comercializadas pela Autuada, por “tanque” e por “bicos”. 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. Ilegalidades flagrantes e inaceitáveis!

Informa que tratando de matéria jurídica idêntica, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia firmou entendimento no sentido de impossibilidade da utilização de norma infralegal, em desrespeito ao artigo 97, IV do CTN, aplicando-se, é evidente, igual interpretação ao inciso III, do mesmo artigo, alega. Cita decisões recentes do mesmo, sobre o tema: Embargos de Declaração 0513561-60.2016.8.05.0001/50000, Embargos de Declaração 0338235-52.2017.8.05.0001/50000 e Apelação 0313282-92.2015.8.05.0001.

Nessa mesma linha diz se encontrar consolidada tal posição no STF, a saber, o RE 632.265, relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 18/6/2015, Tema 830, copiado em sua ementa, bem como decisão da Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia, cujo número não informa, reproduzida em trechos.

Assevera que a manutenção desse tipo de autuação, sem base legal e sem comprovação material (pois comprou mais do que vendeu, como se pode auferir pelos Registros 1300, 1310 e 1320), se constituirá um desserviço para o Estado, que acarará com os ônus da sucumbência, como já determinado no caso acima transcrito.

Menciona o fato de a Portaria 159/19 ter sido publicada no dia 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no artigo 167, III do RPAF/99, no máximo se poderia a aplicabilidade do parágrafo único do artigo 10, a partir desta data, conforme, aliás, nesse diapasão, sua própria redação “a omissão...será caracterizada” (futuro, dali em diante).

Após reproduzir o artigo 100, inciso I do CTN, sustenta que em relação à vigência da legislação tributária, o mesmo CTN, regula em seu artigo 103, inciso I, igualmente copiado. Já o artigo 144, do mesmo diploma legal (transcrito), é tido como taxativo:

Em tese, diz ser possível se cogitar, somente em relação a “instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou ampliação de poderes de investigação”, na aplicação retroativa da Lei, conforme parágrafo primeiro do artigo 144 do CTN, o que, como já abordado, não é o caso, e, mesmo assim, exceto para atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, destaca.

Fechando a questão, transcreve o teor do artigo 146 do CTN, para indicar que a exceção do § 1º do artigo 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 artigos 100 e 103. O parágrafo único do artigo 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”. Qual seria o fato gerador, antecedente, suscetível de sua aplicação? Questiona.

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 445/90, que pretendeu alterar, fugindo inteiramente ao tema ali regulado: “alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996”. A Portaria não cria qualquer adendo ou amplitude os poderes da Fiscalização, que por evidente deve seguir conto o contexto da norma (Portaria 445), mas tão somente erige um fato, um dado, à condição de fato 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, considerando 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: “A omissão do registro de entrada de combustível..... será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia).”, e o artigo 146, do CTN, fala por si só.

Com relação aos alegados “benefícios aos contribuintes”, mais um absurdo “engendrado”. A aceitação das perdas, prevista no artigo 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. Se a única disposição da Portaria fosse a ampliação, de 0,6% para 1,8387%, do limite de “perdas” e “ganhos”, se poderia falar em “benefício”. Atribuir à informação acessória, criada por ente diverso do Estado (DNC), o status de “fato gerador”, certamente, além do cunho de ilegalidade, não acarreta qualquer “benefício”. Acerca da irretroatividade da Portaria nº 159/19, menciona ter a 6ª JF do CONSEF proferido decisão no Acórdão JF 0118-06/21, copiado em sua Ementa.

Confirma ter retificado, depois da ação fiscal, seu SPED, com base nas notas fiscais, tendo juntado os arquivos e comprovantes de transmissão. Conforme comprovantes anexos (que novamente seguem), relativos aos seus estabelecimentos, incluindo o autuado teve autorização para a retificação, sendo concedido prazo, atendido em 09/06/20, até o dia 07/07/20. Os dados retificados, portanto, compõem a sua escrituração digital e não podem ser desprezados, salvo se comprovadamente não estiverem em consonância com a base documental, fiscal ou contábil (que sequer foram examinadas).

Fala que muito se especula, para manter a autuação de qualquer “jeito ou maneira”, que não se pode atribuir aos contribuintes a faculdade de retificar eu SPED, a qualquer momento, pois se assim o fizesse todos iriam adequar seus novos lançamentos às necessidades de defesa. Mais um absurdo propagado com o objetivo de prejudicar os mesmos. Considera que qualquer retificação só pode ser validada se estiver em consonância com a documentação fiscal e contábil. Todos os elementos necessários devem se encontrar à disposição do Fisco, a fim de que se investigue a verdade material, a base documental das retificações, as quais foram inclusive autorizadas.

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

Como o “Termo de Início de Fiscalização” só se reportou ao exercício de 2015, no mínimo as retificações relativas aos exercícios de 2016, em diante, não podem ser desconsideradas, pois autorizadas e contemplam a verdade material, decorrente dos estoques, compras e vendas, com os devidos registros fiscais, como inclusive retratam os “Registros 1300, 1310 e 1320”, e contábeis, argumenta.

Pontua 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 processo, 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”, vale cita a brilhante decisão, proferida de forma unânime pela 1ª Câmara do CONSEF no Acórdão CJF 0268-11/16, reproduzido em sua Ementa.

Entende que qualquer outra posição vem de encontro à pretendida verdade deixa ainda mais clara a nulidade do lançamento, pois se estaria atribuindo às informações viciadas, já que foi alterada a fundamentação com a “supressão da presunção”, o condão de fato gerador consumado, criado por norma infralegal (Portaria).

Mesmo que as retificações não sejam consideradas, diz ser possível se constatar, através da EFD, que não adquiriu mercadorias sem documentação fiscal. Deve ser lembrado que não foi feito qualquer levantamento; que nenhum documento foi examinado; que só importou o “Campo 10, do Registro 1300”, não atentou, sequer, para os demais dados existentes na EFD, notadamente nos “Registros 1310 e 1320”.

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

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

“Verificamos em diversas datas dentro do período compreendido de períodos 01/01/2015 a 31/12/2018, que diversos lançamentos manuais de medições de tanques foram lançados de forma incorreta em datas diferentes, e ou não lançadas, ocasionando faltas e sobras de estoque indevidas, tal fato incide diretamente no cálculo de estoques diários dos combustíveis citados”.

Acrescenta que a declaração segue anexa, com firma reconhecida, datada de 12/05/2021, e o original se encontra em seu poder, à disposição do CONSEF e de qualquer Autoridade Fiscal. Resta comprovada a motivação para a retificação feita em seu LMC/EFD, autorizada e sobre períodos que sequer a mesma foi informada que se encontrava sob ação fiscal.

Frisa que os vícios apontados pela ENFOCK contaminaram sobremaneira os lançamentos relativos a “perdas e ganhos”, que não refletiram a verdade das movimentações dos combustíveis, com efeito cascata em detrimento da verdade material. Exemplificando, a ausência de lançamento do “estoque físico/medição” em determinado dia faz com que o “estoque escritural” seja tido como uma “perda”, repercutindo nos dias subsequentes. O lançamento do “estoque físico” com quantidade errada, ensejará o mesmo efeito. Não se pode atribuir validade às quantidades apresentadas no lançamento como “ganhos”, diante das suscitadas inconsistências e da perfeita coincidência entre as quantidades vendidas, compradas e estoques. Uma apuração baseada na documentação fiscal irá confirmar a procedência das alegações defensivas.

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

Mesmo diante da ausência da EFD utilizada no Auto de Infração e dos “Registros 1300 (na sua integralidade), 1310 e 1320”, analisando as planilhas que somente agora teve acesso, reforçou sua convicção de que não existem no processo demonstrativos que comprovem as efetivas

diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”. Pelo contrário, considerando os totais das vendas do estabelecimento, comprovadamente registradas declaradas, é inafastável a conclusão de que a Autuada não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS.

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

- No Registro 1300 = LMC, temos as entradas e saídas, dos combustíveis
- No Registro 1310 = TANQUES, também temos iguais quantidades ao arquivo 1300, de entradas e saídas
- No Registro 1320 = BICOS (não apresentado), temos as saídas iguais ao Registro 1300.

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

Transcreve trechos da apuração feita pela área técnica da empresa autuada, espelhada nas planilhas entregues, demonstrando claramente essa situação, na qual conclui que *“tudo o que entrou teve a sua saída regular, se houve venda, é porque houve compra”*.

Apresenta planilhas.

Indica ser a transcrição acima exemplificativa. Analisando todos os dados apresentados pelo senhor autuante, em todos os exercícios autuados, se chegará à mesma conclusão: as vendas realizadas pela autuada estão suportadas pelas suas compras (e estoques). Dizer que vendeu mais do que comprou e, assim, especular que compras foram feitas sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS, é impossível.

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

Anexa planilhas, em meios físico e magnético, nas quais diz ter encontrado pontos correlatos aos vícios abordados, com inúmeros exemplos concernentes às *“perdas e ganhos”* e outras inconsistências na apuração, e não levar em conta todas essas circunstância e valorar, tão somente, sem admitir a possibilidade de erros materiais, os equivocados registros de “ganhos”, já retificados de maneira legal e regular, é atentar contra a verdade material e admitir que a autuação foi lastreada, apenas, em *“informações acessórias que foram erigidas à condição de fato gerador não previsto em lei”*.

Aponta que outras divergências encontradas no Auto de Infração, concernentes a *“perdas e ganhos”*, que são decorrentes dos erros de lançamentos informados pela ENFOCK, seguem em meios físico e magnético, assim exemplifica, conforme a área técnica empresa, através de plotagens.

Também plota trecho do Auto de Infração, da Planilha disponibilizada pelo autuante na lavratura do mesmo, trecho do SPED Fiscal – EFD ICMS/IPI – Sistema Público de Escrituração Digital

extraído do Receitanet BX 1.7.9.

Percebe que a sobra indevidamente autuada é compensada por uma falta equivalente registrada no dia seguinte, um erro de lançamento no estoque de fechamento, não há ganho indevido e/ou sonegação, não foi considerado em nenhuma autuação a devida compensação.

Ressalta, também, que os lançamentos aqui reportados encontram suporte, em valores, na contabilidade e DMA transmitidas ao Fisco. Se a ação fiscal tivesse seguido o quanto determinado pela Portaria 445/98 ou pela IN 56/07, essa conclusão já teria sido tomada e o Auto de Infração não teria sido lavrado, mas uma revisão, abrangendo os aspectos fiscais e contábeis, pode ser instaurada, como medida de extrema cautela, disponibilizando toda e qualquer informação, inclusive bancária, se o CONSEF assim desejar conduzir o feito.

Resume a discussão sobre a verdade material: os arquivos da EFD demonstram com clareza os totais vendidos 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, e sendo assim, o lançamento de ofício é totalmente improcedente.

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 artigo 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único, do CTN, copiado.

Ressalta 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.

Observada essa “prática reiterada”, o parágrafo único do artigo 100 tem como impositivo, terminando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais, em consonância, ainda, com os seguintes precedentes do CONSEF, cujas Ementas transcreve: Acórdãos CJF 0256-11/18 e CJF 0260-11.

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

Ante o exposto, renovando a solicitação da busca da verdade material e, com lastro em toda a sua documentação fiscal e contábil, revisão do lançamento, pleiteia nova ouvida da PGE sobre toda a matéria acima tratada, pede 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.

Em nova informação fiscal (fls. 244 a 266-v), o autuante esclarece ao analisar as preliminares, a partir da violação do princípio do contraditório e da ampla defesa, 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 (artigo 5º, LV da CF/88), trazendo, neste sentido, ensinamento de Hugo de Brito Machado Segundo, para concluir que meros procedimentos, onde não há conflito, não suscitam a aplicação do contraditório e da ampla defesa, com destaque a trecho doutrinário de Fabiana Del Padre Tomé.

Nota que o processo administrativo fiscal para a solução do litígio entre o Fisco e o sujeito passivo tributário somente surge com a “apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento de crédito tributário efetuado” (artigo 121, I RPAF/99). Invoca, a respeito, doutrina de Ricardo Alexandre, em trecho copiado.

Indica que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do Auto de Infração ou Notificação Fiscal, e nessa fase, vige o princípio inquisitorial. Posteriormente, a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado. É nessa

fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no artigo 5º, LV da Constituição Federal.

Em relação ao argumento de violações à ampla defesa, explicita que ao se realizar uma auditoria fiscal, sempre se manuseia os livros e documentos das empresas. Ao fim do trabalho, utilizando as informações desses, são elaborados demonstrativos que comprovam a ocorrência dos fatos geradores do imposto cobrado no exato teor do artigo 46 do RPAF/99, reproduzido.

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

Tem como patente, então, que a decisão de, por clareza e economicidade, resumir as informações trabalhadas para anexá-las ao lançamento foi acertada e que não houve qualquer prejuízo à impugnante, não havendo, portanto, qualquer cerceamento da defesa, e não sendo verdade que a impugnante “*não recebeu diversos demonstrativos analíticos, imprescindíveis à formação do PAF*”, nem que houve uma “*tentativa de sanear o feito*” e sim, zelo em percorrer a proverbial “milha extra” para esclarecer as dúvidas da impugnante, ainda que sobre as sua própria escrituração fiscal.

Atribui equívoco a afirmativa defensiva de que “*a primeira intimação não atendeu ao disposto no artigo 46 do RPAF*” sendo inválida e não podendo “*surtir qualquer efeito, inclusive diante da contagem do ‘prazo decadencial’*”.

Em relação a violação aos princípios da legalidade e da verdade material, após colacionar trecho doutrinário de José dos Santos Carvalho Filho, e em obediência ao princípio da legalidade insculpido no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal, firma 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.

Se estriba, ainda em ensinamento de Celso Antônio Bandeira De Mello e James Marins, finalizando no sentido de que todas as atividades procedimentais e processuais sempre têm fim. Desse modo, no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto.

Ressalta que essa avaliação é sempre dentro de um sistema de referência, pois “*a determinação do que seja verdadeiro dá-se mediante o emprego das regras impostas pelo sistema dentro do qual se insere a proposição cuja veracidade se examina*”, conforme ensina Fernanda Del Padre Tomé, razão pela qual, ao utilizar os registros da EFD como prova, levou em consideração o artigo 226 do Código Civil e os artigos 417, 373, inciso II e 419 do Código de Processo Civil, reproduzidos.

Menciona, também, o item 2.1.2 da NBC T 2 (da escrituração contábil), de que a escrituração será executada: (...) “*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*”.

Em relação aos argumentos defensivos do contribuinte de estar sendo cobrado para pagar tributo sobre presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem perquirição da busca da verdade real, não poder o agente fazendário presumir o cometimento de infrações baseado tão-somente em informações constantes no arquivo magnético em detrimento da sua escrita fiscal, existir ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração e que inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do Auto de Infração, que não correspondem aos registros do LMC

físico, considera que, de todo o exposto, não têm fundamento.

Justifica tal assertiva pelo fato de a EFD fazer prova contra a impugnante (artigo 226 do Código Civil e artigo 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (artigo 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Sustenta estar claro que isso não significa que a autuada não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (artigo 417, *in fine*, do CPC). Mas, nesse caso, cabe a ela 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 (artigo 373, II, do CPC); isto é, lhe compete o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Descortina, em resumo que:

- a) Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos.
- b) A prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital.
- c) O ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da empresa.
- d) Pela indivisibilidade da escrituração contábil, o LMC não faz prova contra a EFD.
- e) A prova dos alegados erros na EFD, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base na documentação existente (notas fiscais, recibos, cópias de cheques etc.), o que jamais ocorreu.

Quanto as assertivas defensivas de que o artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988 proíbe que o estado de “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”, bem como, de acordo com o artigo 3º do CTN, o ICMS é prestação “*instituída em lei*”, e que a inclusão do parágrafo único do artigo 10 da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD, tece algumas considerações.

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

Adentrando no mérito, esclarece 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. E, hoje, diferentemente da Era Mercantilista, quando “*bastava o levantamento dos estoques em termos físicos*”, a análise e classificação dos estoques são muito mais complexas, na análise de Eliseu Martins.

Diante dessa complexidade, a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”. Isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Analisando o inventário dos estoques, argumenta que um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário, trazendo a sua definição na ótica de José Carlos Marion, a

apontando que o mesmo trata da contagem física e *in loco* das mercadorias, e quando a Portaria 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”, sabido é que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado.

Desse modo, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ($EF = EI + E - S$), mas, se EF for maior ($EF > EI + E - S$), houve omissão de entradas, e se EF for menor ($EF < EI + E - S$), houve omissão de saídas.

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

Ainda a tal respeito, cola que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com frequências diferentes. Por exemplo, no caso das empresas mercantis, por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa (artigo 225, *caput*, RICMS/12), levantado ao fim de cada período de apuração (artigo 276, *caput*, do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto Federal 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.

Já no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, diz ser o controle dos estoques mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu que vem a ser 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 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:

- a) Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis.
- b) 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.
- c) Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.
- d) Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Nesse diapasão, existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas, indica.

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 Portaria DNC 26/92), e no caso dos postos

revendedores de combustíveis, todos os dias se 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%, aponta.

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

- 01 – REG, texto fixo contendo “1300”;
- 02 - COD_ITEM, código do produto, constante do registro 0200;
- 03 - DT_FECH, data do fechamento da movimentação;
- 04 - ESTQ_ABERT, estoque no início do dia, em litros;
- 05 - VOL_ENTR, volume recebido no dia (em litros);
- 06 - VOL_DISP, volume disponível (04 + 05), em litros;
- 07 - VOL_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;
- 08 - ESTQ_ESCR, estoque escritural (06 – 07), litros;
- 09 - VAL_AJ_PERDA, valor da perda, em litros;
- 10 - VAL_AJ_GANHO, valor do ganho, em litros;
- 11 - FECH_FISICO, estoque de fechamento, em litros.

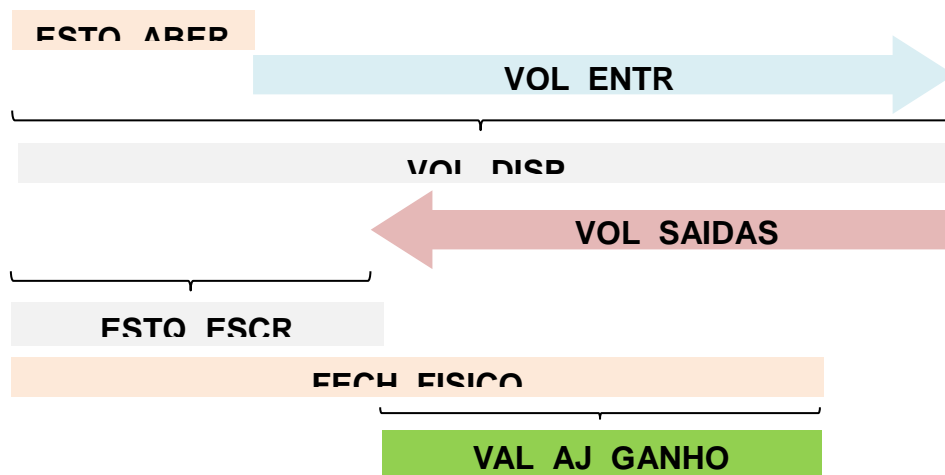


Figura 1: Se o ESTQ_ESCR for menor que o FECH_FISICO, então houve ganho.

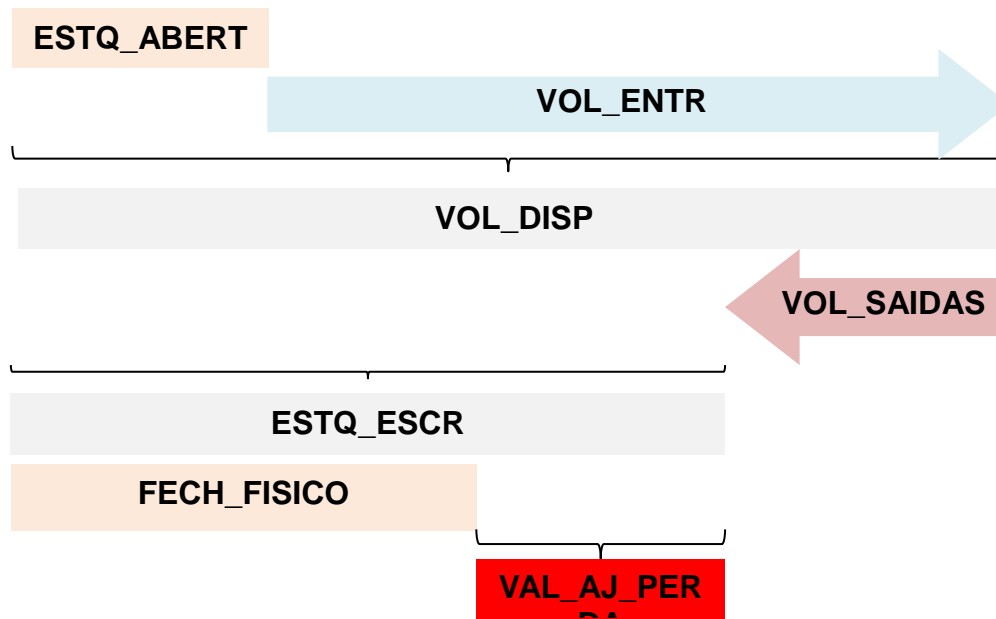


Figura 2: Se o ESTQ_ESCR for maior que o FECH_FISICO, então houve perda.

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

- 01 – REG, texto fixo contendo “1310”;
- 02 - NUM_TANQUE, tanque que armazena o combustível;

- 03 - *ESTQ_ABERT*, estoque no início do dia, em litros;
- 04 - *VOL_ENTR*, volume recebido no dia (em litros);
- 05 - *VOL_DISP*, volume disponível (03 + 04), em litros;
- 06 - *VOL_SAIDAS*, volume total das saídas, em litros;
- 07 - *ESTQ_ESCR*, estoque escritural (05 – 06), litros;
- 08 - *VAL_AJ_PERDA*, valor da perda, em litros;
- 09 - *VAL_AJ_GANHO*, valor do ganho, em litros;
- 10 - *FECH_FISICO*, volume aferido no tanque, em litros. Estoque de fechamento físico do tanque.

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

- 01 - *REG*, texto fixo contendo “1320”;
- 02 - *NUM_BICO*, bico ligado à bomba;
- 03 - *NR_INTERV*, número da intervenção;
- 04 - *MOT_INTERV*, motivo da intervenção;
- 05 - *NOM_INTERV*, nome do interventor;
- 06 - *CNPJ_INTERV*, CNPJ da empresa responsável pela intervenção;
- 07 - *CPF_INTERV*, CPF do técnico responsável pela intervenção;
- 08 - *VAL_FECHA* Valor da leitura final do contador, no fechamento do bico;
- 09 - *VAL_ABERT*, valor da leitura inicial do contador, na abertura do bico;
- 10 - *VOL_AFERI*, aferições da bomba, em litros;
- 11 - *VOL_VENDAS*, vendas (08 – 09 - 10) do bico, em litros.

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

Repisa, outra vez, ser o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores 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.

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

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



Figura 3: Se a empresa movimentar os estoques sem documentação entre os pontos indicados pelas setas, nenhuma infração será detectada com o levantamento quantitativos de estoques.

Dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi

acrescentando o parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 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, cujo teor copia.

Destaca 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).

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

Aborda, a seguir, ser o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias é uma técnica criada pelas Ciências Contábeis que pode ser empregada pelo Fisco baiano nos termos da Portaria 445/98 que *“dispõe sobre o alcance dos procedimentos”* a serem empregados nesse levantamento. É, à vista disso, 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.

Historia que Antonie van Leeuwenhoek, em 1673, foi o primeiro cientista a observar a existência de micro-organismos. Para isso, ele utilizou um microscópio de lente simples projetado por ele mesmo. Posteriormente, convencionou-se chamar esses seres de bactérias. Essa foi uma descoberta muito importante e só foi possível pela utilização de uma técnica nova: o microscópio. Por óbvio, as bactérias sempre existiram, apenas passaram despercebidas até então, quando se passou a utilizar uma nova técnica que permitiu ver o que estava oculto.

Compara que algo semelhante aconteceu com a introdução do parágrafo único no artigo 10 da Portaria 445/98, uma vez 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, arremata.

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

Sua introdução permitiu descortinar inúmeros fatos geradores que estavam ocultos. E, como a norma não cria fatos geradores, mas apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, fica patente que se deve observar que o artigo 144, § 1º do CTN (transcrito), aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais.

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

Diz que os combustíveis estão sujeitos ao “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Relator Desembargador 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 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira). Já o STJ (AREsp 1688666), esclarece com clareza o assunto ao firmar:

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

Ocorre 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, ser possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 20°C for de 0,7224 (vide tabela apresentada retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 35°C seria de 0,710.

Ressalta que, como indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante, já que a massa é igual ao volume multiplicado pela densidade (Massa = Densidade x Volume). Sendo assim, utilizando os valores da tabela abaixo:

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

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

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

Dessa forma, “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”, sendo “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa” (STJ, REsp 1.833.748), replica.

Menciona que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP 6, de 25 de junho de 1970) e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima).

Sendo assim, entende que 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:

Premissa maior associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor.

Premissa menor: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico.

Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Isso posto, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, como se vê na figura abaixo, finaliza:

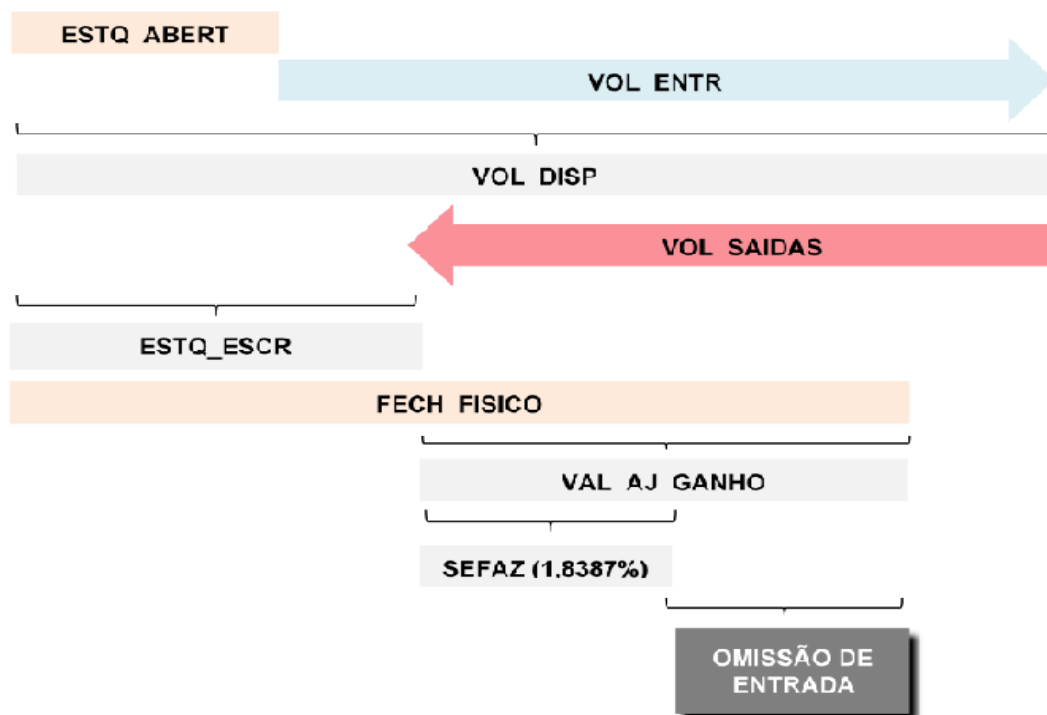


Figura 5: As omissões de entradas de acordo com Portaria 445/98.

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

Ainda, observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Por exemplo, a figura abaixo foi retirada da “Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)”, disponível no sítio na internet da ANP, e mostra o procedimento que deve ser realizado no próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela SEFAZ não terá dificuldade para contestá-lo.



Figura 6: A análise do combustível: massa específica a 20°C.

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

Verifica que não se aplica ao caso concreto um “*processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável*” - na lição de Alfredo Augusto Becker em sua “Teoria geral no direito tributário”. Isto é, sabe-se o valor dos ganhos porque foram registrados pelo próprio contribuinte na sua EFD e sabe-se que além do limite de 1,8387% não é fisicamente possível que os ganhos registrados se refiram aos volumes disponíveis para comercialização registrados na EFD e que o excedente, obrigatoriamente, deve ser referir a entradas sem documentação fiscal.

Argumenta 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.

A seguir, aborda que constatados erros na escrituração fiscal já apresentada ao fisco, essa pode ser retificada na forma indicada no artigo 251 do RICMS-BA/12, copiado, a exemplo do Ajuste SINIEF 02/2009 Cláusulas décima segunda e décima terceira.

Assim, indica que os arquivos da EFD já apresentados ao fisco poderiam ser retificados pelo contribuinte até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, trazendo como exemplo: arquivo EFD de 05/2014, entregue até 25/06/2014, podia ser retificado livremente até 31/08/2014.

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

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

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

1 – Ao marcar o mês/ano, aparece o ícone da legenda referente à mensagem “Mês/Ano sob ação fiscal na SEFAZ”:

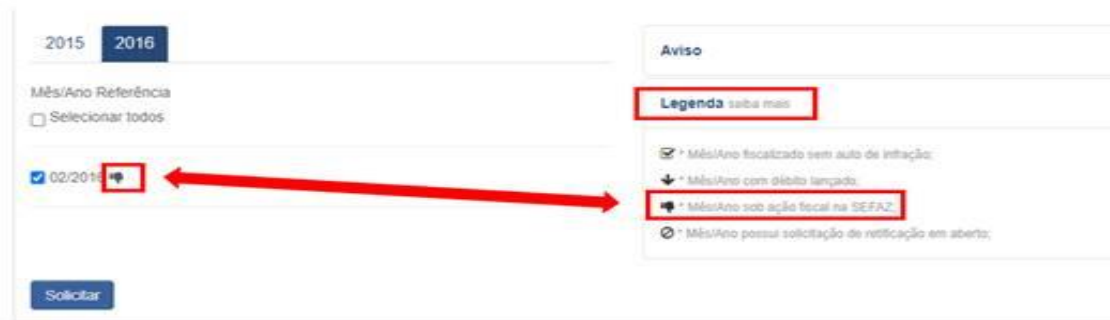


Figura 7: A indicação que o contribuinte está sob ação fiscal quando da apresentação de nova EFD.

2 – Após clicar em “Solicitar”, ele informa os dados do solicitante (nome e CPF) e concorda com o Termo SINIEF, depois informa se está sob ação fiscal na RFB e em seguida é exibida a tela perguntando se ele quer desmarcar algum mês/ano:

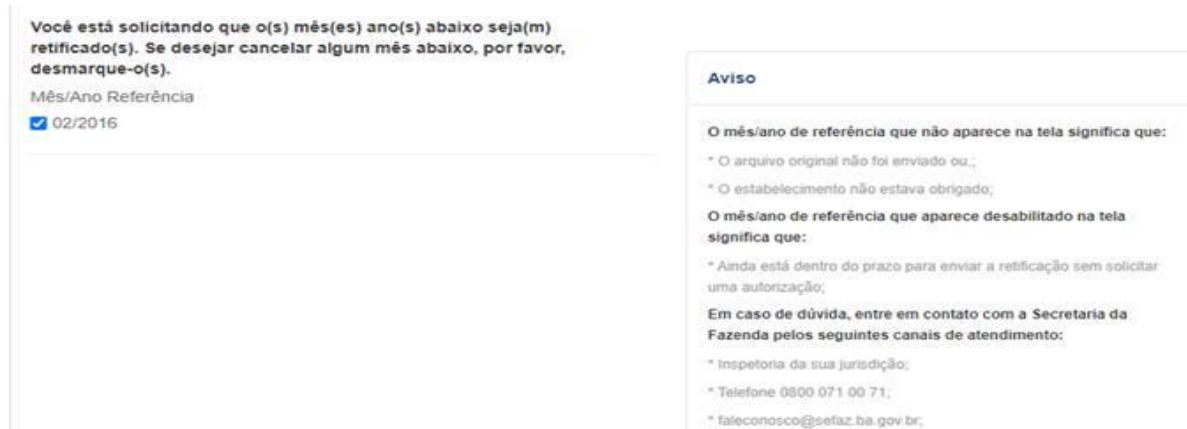


Figura 8: O contribuinte é informado das condições impostas pelo Ajuste SINIEF quando da apresentação da retificação da sua EFD.

Esclarece que a cada dia, DT_FECH no registro 1300, o empresário deve registrar:

$$ESTQ_ABERT + VOL_ENTR = VOL_DISP.$$

$$VOL_DISP - VOL_SAIDAS = ESTQ_ESCR.$$

$$ESTQ_ESCR - FECH_FISICO = VAL_AJ_PERDA, \text{ quando o } ESTQ_ESCR \text{ for maior que o } FECH_FISICO.$$

$$FECH_FISICO - ESTQ_ESCR = VAL_AJ_GANHO, \text{ quando o } FECH_FISICO \text{ for maior que o } ESTQ_ESCR.$$

Aventa a possibilidade de que, como em toda atividade humana, ser 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;

VOL_ENTR: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro no registro da data da efetiva entrada;

VOL_DISP: erro na soma do *ESTQ_ABERT* com o *VOL_ENTR*;

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;

ESTQ_ESCR: erro na subtração do *VOL_SAIDAS* do *VOL_DISP*;

FECH_FISICO: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD;

VAL_AJ_GANHO: erro na subtração do FECH_FISICO do ESTQ_ESCR, quando o FECH_FISICO for maior ESTQ_ESCR;

VAL_AJ_PERDA: erro na subtração do ESTQ_ESCR do FECH_FISICO, quando o ESTQ_ESCR for maior que o FECH_FISICO.

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

Ressalta, ainda, que o percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite e que, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Aventa que além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo de erro deve ser feita pela impugnante “*com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos*” - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

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

Por fim, salienta que, no seu trabalho:

Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrando erro algum.

Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrando erro algum.

Checou se os valores registrados no campo VOL_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300. Novamente, não encontrou qualquer divergência.

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

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

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

Tabela 1: Erro na medição no FECH_FISICO do dia “d” (mais 50 litros) – não há qualquer repercussão no dia seguinte.

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

Então, para sustentar minimamente a alegação de que houve erros de medição, o posto revendedor deve apresentar a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático de tanque (ATG) para que a fiscalização possa avaliar a plausibilidade dos erros alegados estabelecendo limites para eles. Por exemplo, não seria crível a alegação de que um ganho de 100 litros se deveu a um erro de medição quando isso só fosse possível por uma leitura com erro de dezenas de unidades na régua de medição, resume.

Para erros de digitação do fechamento físico, argui haver limites para os “erros de digitação”, que não ocorrem aleatoriamente. Por exemplo, lembra que recentemente foi noticiado que um erro de digitação nos números de São Paulo teria causado a confusão. A primeira informação dava conta de 1.307 óbitos no estado, que é considerado o epicentro da epidemia no país. Na verdade, foram 1.037. (<http://reduziu.com/IRz>).

Dessa forma, garante não ser plausível digitar 1300 por erro quando se pretendia digitar 5000, sendo que esse erro de digitação no FECH_FISICO deve gerar um valor que seja resultado da mudança da ordem dos algarismos do valor correto e que será a diferença entre o FECH_FISICO digitado com erro e o correto. No caso acima, o erro gerou um “ganho” de $1307 - 1037 = 270$ ou $1037 - 1307 = -270$, isto é, o valor correto é o valor digitado errado menos o “ganho”.

Nota que outros fatores podem ocasionar ganhos ou perdas que se somarão aos gerados pelos erros de digitação. Sendo assim, o erro de digitação pode ser no máximo o VAL_AJ_GANHO e no mínimo VAL_AJ_GANHO – 0,6% x VOL_DISP.

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

O valor anotado for resultante da alteração da ordem dos dígitos do número digitado com erro.

Dentre as combinações dos dígitos do FECH_FISICO, houve um número cuja diferença do FECH_FISICO esteja entre os valores de VAL_AJ_GANHO – 0,6% x VOL_DISP (mínimo) e VAL_AJ_GANHO (máximo), diz.

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

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

A prova da ocorrência desse erro deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1. Por exemplo, pode-se solicitar ao fornecedor

uma cópia do recibo de entrega do combustível.

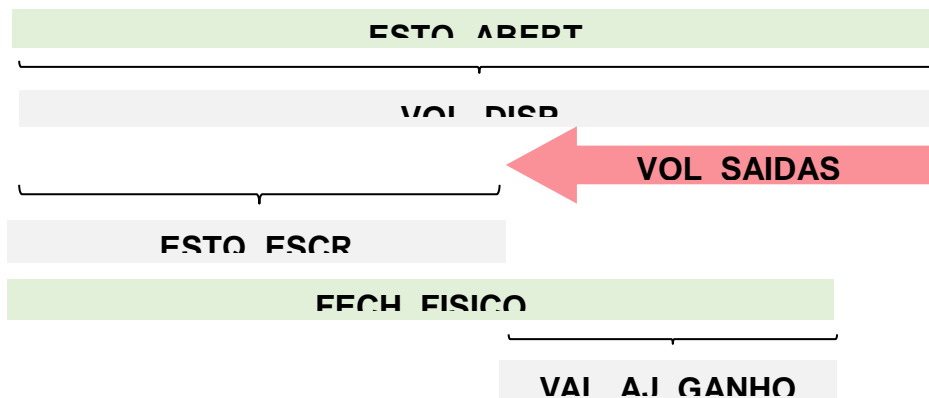


Figura 9: A falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor dela.

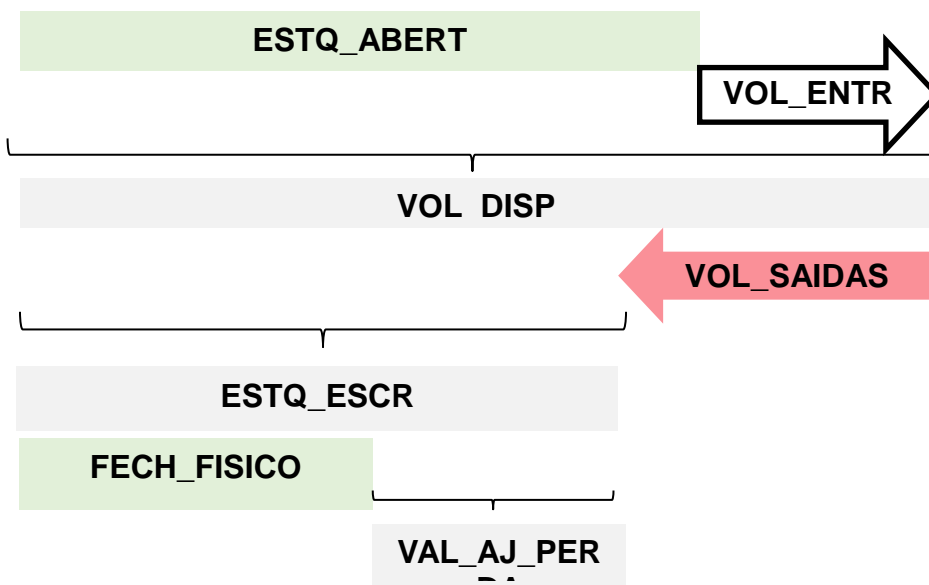


Figura 10: A anotação de uma entrada sem entrada física no estoque gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada.

Isso posto, ressalta ter conferido 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.

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

Analisa, a seguir, a tancagem do posto revendedor poder consultada no Posto Web da ANP no endereço <https://postos.anp.gov.br>, ocorrendo que esse cadastro frequentemente se encontra desatualizado. Então, havendo estoques medidos maiores que máximos indicados no cadastro da ANP, isso não invalida, de pronto, os registros da escrituração fiscal digital.

Relata, igualmente, também, não ser incomum que os postos aproveitem para comprar combustível antes de um aumento anunciado e o deixem estocado nos seus caminhões tanque, o qual pode armazenar até 50.000 litros de combustível em seu tanque. Quando esse volume é

levado em consideração na movimentação dos estoques do posto revendedor, surge um falso registro irregular volumes por serem esses maiores do que a tancagem do posto.

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

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

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

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

Menciona outro ponto importante de um levantamento quantitativo de estoques dever ser feito em um período inferior à rotação dos estoques. (Mais precisamente, o período do levantamento deve ter no máximo metade do menor ciclo de rotação de estoques de combustíveis - Teorema de Nyquist, fundamental no campo da teoria da informação). Se assim não for, os estoques podem ser adquiridos sem notas e totalmente vendidos sem notas, de forma que no levantamento do estoque inicial não havia mercadoria desacompanhada de documentação fiscal e no levantamento de estoque final todas as compras sem notas já haviam sido vendidas. Assim, como o estoque de combustíveis dos postos é renovado até três vezes por semana, um levantamento de estoques, para ser eficaz, deve ser feito diariamente.

Não é por outro motivo que o controle de estoques dos postos revendedores é diário, pois, de outra forma seria ineficaz. Por exemplo, um ano tem cerca de 52 semanas, se um posto renovar seus estoques uma vez por semana, se o levantamento for feito na primeira e na última semana do ano, nas demais 50 semanas todas as movimentações poderiam ter sido feitas sem documentação que o levantamento não seria capaz de evidenciar isso, e como demonstração desse fato, anexa à essa informação fiscal os levantamentos de estoques feitos a cada ano para cada combustível com base nos dados do Registro 1300.

Após transcrever os artigos 226 do Código Civil e 417 do Código de Processo Civil, articula que a escrituração, então, equivaleria à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios

permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário, na forma do artigo 373, inciso II, do CPC, transcrito, a exemplo do artigo 419 do mesmo diploma legal.

Fala não poder a parte invocar como prova em juízo aquela parcela que lhe favorece, salvo quando se referem a partidas distintas ou fatos diversos e sem conexão, trazendo lição de J. X. Carvalho de Mendonça, em trecho destacado.

Entende que no caso, por exemplo, não pode a impugnante apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Analisando a validade jurídica da EFD, invoca e copia o artigo 247, caput do RICMS/12, indicando que esses documentos são assinados digitalmente pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2, de 24 de agosto de 2001.

Quanto a concessão de prazo para a regularização da EFD, pontua que o artigo 247, § 4º do RICMS/12, hoje revogado, mas que teve efeito de 27/11/15 a 31/10/19, ditava que o contribuinte teria *“o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”*. Mas, o que são essas inconsistências? Pergunta.

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

Relata que no caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Indica que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer inconsistência.

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

Pontua que a primeira vista, pode parecer que essa norma atinge todas as fiscalizações com arquivos eletrônicos, mas a sua leitura revela que ela se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), sem tratar em momento algum dos arquivos EFD, trazendo como o fato dela fazer referência aos registros “50” e “74” presentes no SINTEGRA, mas não na EFD. Também, ela trata especificamente das infrações dos incisos “i” e “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei 7.014/96, mas não daquela prevista na alínea “l” do mesmo inciso e do mesmo artigo dessa lei, relativa à EFD.

Se posiciona no sentido de que não há que se falar na aplicação dessa instrução normativa à fiscalização efetuada apenas com os dados da EFD. E, por isso, não *“determina que o fisco deve intimar previamente o contribuinte para prestar esclarecimentos ou sanar eventuais*

irregularidades/omissões de seus arquivos que estejam visíveis a olho nu”, como acredita a impugnante.

Registra que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da impugnante deveria ser feita pela mesma, nos termos do artigo 373, II, do CPC, reproduzido.

Argumenta que a prova de eventuais erros no Registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega, não bastando, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Firma não bastar argumentar que *“esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”*, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

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

“2.1.2 – A escrituração será executada:

(...)

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”.

Diante da alegação de que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) continha as informações corretas, se posiciona no sentido de que, por si, esse argumento não é válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Frisa não adiantar apenas alegar que *“inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do Auto de Infração, que não correspondem aos registros do LMC”*. Cabe a impugnante demonstrar *“com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”* a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II, do CPC.

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

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

Observa que a ausência do registro 1300 não revela necessariamente erro na EFD, haja vista que este só deve ser informado se houver movimentação de combustíveis no posto revendedor. Se ele não for informado, pode-se concluir que não houve movimentação no posto (por exemplo, como no caso de uma reforma nas instalações). Além disso, ninguém pode alegar a própria torpeza em seu benefício *“nemo auditur propriam turpitudinem allegans”* pois, não é jurídico nem moral tentar prevalecer-se a impugnante de vício para a qual concorreu deixando de apresentar suas EFD com o registro 1300, apesar de ter efetuado movimentação de combustíveis, como alega em sua defesa.

Aduz que além dos motivos indicados acima, a Portaria 445/98 também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”, transcrevendo o teor do citado dispositivo.

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

Copia o artigo 7º, II, da Portaria 445/98, bem como o item 1 da Instrução Normativa 56/2007.

Estando os combustíveis sujeitos à substituição tributária conforme a figura abaixo, segundo o artigo 10 da Portaria 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, esclarece dever 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” (artigo 10, I, “a”, da Portaria 445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98).

Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, artigo 6º, inciso IV que reproduz.

Traz figura acerca da substituição tributária nas operações com combustíveis automotivos.

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

Enfatiza que o lançamento de ofício efetuado não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente como a impugnante alega. Isso só caberia se se tratassem 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.

Como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foram trazidos ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

Sustenta que a entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo. Dessa forma, conforme o artigo 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, no caso o posto revendedor. Esse, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Dessa forma, garante não caber a aplicação do cálculo de proporcionalidade disposto na Instrução Normativa 56/07, pois o objeto do lançamento não trata de presunção de omissão de saídas, mas de omissão de entradas de mercadorias tributadas nesse momento.

Ressalta que as omissões de entradas não são nada mais nada menos do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonhando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se

todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos. Fica 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.

Desse modo, considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela impugnante nos seus tanques, tem-se

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

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

Já as suas saídas são:

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

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

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

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

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

Em síntese, como demonstrado acima, se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, então a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

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

Foram os autos encaminhados para instrução e julgamento pelo órgão preparador em 24/02/2022 (fl. 268), recebidos no CONSEF em 25/02/2022 e distribuídos a este relator em 28/02/2022 (fl. 268-v).

Tendo na sessão desta Junta de Julgamento Fiscal realizada em 12 de maio de 2022, sido registrada a presença do Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026, em questão de ordem requerida antes do início do julgamento, inclusive leitura do relatório, comunicado a decisão da empresa em discutir judicialmente a matéria, o que motivou o envio de e-mail dirigido à Secretária da Junta, às 8:56h daquele dia, com o seguinte teor:

“Prezados Senhores,

De acordo com as informações prestadas na sessão de hoje, dessa Douta 2ª JF, a empresa POSTO KALILÂNDIA LTDA optou por ingressar com medida judicial, abrangendo os Autos de Infração lavrados contra seus estabelecimento e sustentados na Portaria nº 159/19, inclusive os AIs 269138.0141/19-4 e 269138.0072/19-2 (pautados, respectivamente, para esta data e para o dia 19/05/22).

A referida ação foi tombada sob número 8024453-36.2022.8.05.0001 e tramita pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, tendo sido proferida a sentença anexa, que concluiu pela ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, § único, da Portaria nº 159/19.

Saudações,

Fernando Marques Villa Flor”.

Foi decidido pelos membros desta Junta de Julgamento Fiscal, à unanimidade a impressão do teor

do e-mail, bem como da sentença encaminhada como seu anexo, para apensação aos presentes autos.

Ali se constata que em 04/05/2022 foi prolatada sentença pela MM. Juíza da 4ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador, nos autos do processo 8024453-36.2022.8.05.0001, a qual conclui:

“Feitas tais considerações, JULGO PROCEDENTE a ação, para declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo Réu, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis Autores descritos no contrato social juntado aos autos, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, §4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento da temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime da substituição tributária progressiva e da ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98.

Ademais, deixo de apreciar os outros pedidos, por restarem logicamente prejudicados diante do julgamento procedente do primeiro pedido.

Condeno o Estado da Bahia no ressarcimento das custas e no pagamento dos honorários advocatícios, no mínimo legal, a ser apurado nos termos do § 3º, do art. 85, do CPC/2015.

Sentença sujeita à remessa necessária”.

Tal comunicação resultou no adiamento o julgamento para esta data.

Dada a palavra ao autuante, Jefferson Martins Carvalho, presente na sessão, este apenas consignou estar a sua participação restrita a acompanhar o julgamento, abrindo mão do direito de realizar sustentação oral.

VOTO

O lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, sendo objeto de impugnação por parte do autuado apenas a de número 01.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, transmitido pelo Domicílio Tributário Eletrônico, cuja ciência se deu em 07/07/2021 (fl. 05).

A memória de cálculo da autuação, com os demonstrativos analíticos e sintéticos se encontra às fls. 05-v a 17, impressa.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade do lançamento.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de objetiva peça de impugnação.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo a atividade principal de “Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores”, CNAE 47.31-8-00, estabelecido no município de Candeias.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual passo neste momento à sua análise.

Inicialmente, quanto ao argumento de nulidade, diante do entendimento do contribuinte de que o autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, não posso acolher.

E justifico: as infrações se encontram estribadas em levantamentos e demonstrativos que as

atestam, de forma analítica, os quais indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação das mesmas, inclusive listam, documento a documento com suas respectivas chaves de acesso, aqueles que serviram de base para a autuação, bem como os resumos de forma sintética, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

No tocante ao levantamento quantitativo efetuado, da mesma forma, foram enumerados os documentos fiscais considerados para tal, e os resultados matemáticos obtidos, como listas de notas fiscais individualizadas, de forma a tornar possível ao contribuinte a verificação e conferência dos dados do lançamento, o que afasta, de igual modo, a tese defensiva, a qual não pode ser aceita.

Assim, as acusações, diferentemente do entendimento da defesa, foram sim, provadas, e se encontram devidamente embasadas em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, além de sua EFD, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carregou documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente as acusações postas, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir as acusações inseridas no corpo do Auto de Infração.

A hipótese de haver reparos ou ajustes a serem feitos no lançamento não o conduzem, necessariamente a nulidade, vez que corrigíveis, mas sim, em nome da justiça fiscal, na redução ou mesmo exclusão, como proposto pelo autuante em sede de informação fiscal, em nada prejudicando o contribuinte autuado, ao contrário, reduzindo os valores inicialmente lançados na infração 03.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, vários deles albergados pelo próprio autuante em sua informação fiscal, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;

- 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;
- 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;
- 4- direito de apresentar defesa escrita”

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, pode contraditar a informação fiscal prestada, após a sua ciência, ainda que não o tenha feito, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”*.

Em relação ao argumento de que não foram requisitados elementos do contribuinte, nem exercido o contraditório antes da lavratura do Auto de Infração, esclareço que os levantamentos foram efetuados com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD), de responsabilidade quanto a consistência e higidez dos dados ali previstos unicamente do sujeito passivo, da qual a Secretaria da Fazenda tem pleno conhecimento, e acaso “inconsistências” houvessem, como alegado na peça de impugnação, houve tempo suficiente para a sua identificação, desde quando existem fatos geradores do ano de 2016, sendo a autuação do ano de 2021, sem que a peça apresentada identificasse ou apontasse que “inconsistências” seriam essas.

Com tais considerações, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos mediante intimação específica do Fisco, do que não se tem notícia nos autos.

Assim, cabe unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, reitero, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto acima, sendo de sua exclusiva responsabilidade a ocorrência de erros e equívocos, acaso existentes, vez que não indicados expressamente na impugnação, o que desfavorece o argumento posto.

Para a infração 01, o contribuinte reconhece ter escriturado a sua EFD especialmente no Registro 1300/LMC de forma equivocada, arguindo possuir a mesma “inconsistências”, postulando a obrigação do autuante em intimá-lo para a correção das mesmas o que não ocorreu, tendo, na sua visão, tal procedimento lhe cerceado o direito de defesa.

Tal posição defensiva desconhece não somente a legislação, bem como o significado da palavra “inconsistência”, que de acordo com o dicionário Caldas Aulete on line (<http://aulete.w20.com.br/inconsist%C3%Aancia>) vem a ser *“ausência de consistência, de firmeza, de estabilidade”*, em relação a omissões praticadas na apresentação ao Fisco da EFD, *“ação ou resultado de omitir(-se), de deixar de dizer ou fazer algo”* (<http://aulete.w20.com.br/omiss%C3%A3o>), fato ocorrido e que motivou a autuação, e será abordado com mais vagar adiante neste voto.

Ao meu entender inexistiram motivos para a intimação prevista no artigo 247 § 4º do RICMS/12, para as hipóteses de não entrega (o que não é o caso) ou em entrega com inconsistências da EFD (também hipótese não presente nos autos), até porque os fatos geradores da autuação terem ocorrido a partir de 2015 a ela ter se dado em dezembro de 2019, ou seja, mais de quatro anos, ainda que as EFD tenham sido regularmente transmitidas.

Lembro que tal dispositivo foi revogado pelo Decreto 19.274, de 04/10/19, DOE de 05/10/19, efeitos a partir de 01/11/19.

Além disso, passível a aplicação do teor do artigo 251, § 2º do RICMS/12, segundo o qual “*não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco*”, o que em nada ajuda o contribuinte, e leva a que também se rechace o pedido do contribuinte para a retificação das EFD e reabertura do prazo de defesa.

Tenho como pertinente tecer algumas considerações acerca da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Em primeiro lugar, importante esclarecer que Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vem a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a autuada.

Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no Estado da Bahia, inserida nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.

Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.

Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.

A escrituração prevista na forma deste convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

O Ajuste SINIEF 02/2009, assim determina em sua Cláusula décima:

“Cláusula décima O arquivo digital da EFD gerado pelo contribuinte deverá ser submetido à validação de consistência de leiaute efetuada pelo software denominado Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital - PVA-EFD que será disponibilizado na internet nos sítios das administrações tributárias das unidades federadas e da RFB.

§ 1º O PVA-EFD também deverá ser utilizado para a assinatura digital e o envio do arquivo por meio da internet.

§ 2º Considera-se validação de consistência de leiaute do arquivo:

I - a consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE;

II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas.

§ 3º O procedimento de validação e assinatura deverá ser efetuado antes do envio do arquivo ao ambiente nacional do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

§ 4º Fica vedada a geração e entrega do arquivo digital da EFD em meio ou forma diversa da prevista nesta cláusula”.

Já a Cláusula décima terceira, assim determina:

“Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:

I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;

II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;

III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saná-la por meio de lançamentos corretivos”.

Os prazos de entrega, na regra geral seriam, nos termos da Cláusula décima segunda, “até o quinto dia do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração”, podendo, nos termos do parágrafo único, a possibilidade de a administração tributária da unidade federada alterar o prazo ali previsto.

Note-se que ao reportar inconsistências, o mencionado Ajuste SINIEF se refere apenas a aspectos técnicos dos arquivos, e não ao seu conteúdo.

Na legislação estadual, como dito, a matéria se encontra disposta nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

Com efeito, o § 4º do artigo 247 do RICMS/12, com vigência entre 27/11/2015 a 31/10/2019, hoje revogado, portanto, explicitava que “o contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”.

De igual forma, seria considerada inconsistência a apresentação de EFD sem os registros obrigatórios, ou parte deles, por exemplo.

Tal entendimento, inclusive, se encontra devidamente sustentado por Acórdãos como o CJF 0108-11/20-VD, julgado em 28/05/2020, cabendo destacar trechos do voto condutor do Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, acompanhado à unanimidade por seus pares, ao qual adiro integralmente:

“Em seu recurso, o sujeito passivo alega nulidade, ao argumento de que não lhe foi concedido o prazo de trinta dias (mediante intimação), para correção das inconsistências da Escrituração Fiscal Digital (EFD), conforme prevê o § 4º, do art. 247 do RICMS/12, vigente à época da ação fiscal.

Pois bem, a questão a ser dirimida diz respeito, portanto, à necessidade ou não de intimar o sujeito passivo para correção das inconsistências contidas na EFD. É o que passamos a abordar, não sem antes examinar o

texto do dispositivo regulamentar citado pela recorrente, abaixo reproduzido:

‘Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).

...

§ 4º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências (grifo acrescido).’

Como se pode depreender da leitura do texto regulamentar, o sujeito passivo deverá ser intimado, com a concessão de um prazo de trinta dias, nas hipóteses de não entrega ou entrega com inconsistência da EFD. Considerando que resta incontroverso que a EFD foi entregue, discute-se a aplicação ao caso aqui tratado, da hipótese da INCONSISTÊNCIA.

A expressão inconsistência não é nova, mas adveio da legislação anterior, aplicável aos arquivos magnéticos Sintegra, conforme referência expressa do art. 708-B, em seus parágrafos 3º e 5º, abaixo transcritos:

‘Art. 708-B. O contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata este capítulo, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos.

...

§ 3º Tratando-se de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deverá ser fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas.

...

§ 5º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência, devendo utilizar, no campo 12 do Registro Tipo 10, o código de finalidade “2”, referente a retificação total de arquivo.

... (grifos acrescidos).’

Como se pode ver, a norma do regulamento atual é resultado de uma transposição (quase que literal), de dispositivos já presentes na legislação aplicável aos arquivos magnéticos Sintegra, conforme acima.

O alcance e dimensão da expressão “inconsistência”, já havia sido objeto de divergências interpretativas, presentes não somente no momento das ações fiscais, mas também nos julgamentos dos Autos de infração lavrados, a ponto mesmo de ter havido a necessidade de publicação da Instrução Normativa nº 55/14, regulamentando o procedimento de aplicação das sanções em face da apresentação de arquivos “inconsistentes”.

O item “3” da IN 55/14, (ainda em vigor), disciplina a aplicação da multa de 5%, prevista no art. 42, descendo a detalhes do procedimento e enunciando a dimensão conceitual que deve ser atribuída à expressão “inconsistência”, nos termos a seguir:

‘3 – A multa de 5% de que trata a alínea ‘i’ do inciso XIII-A do art. 42 deverá ser aplicada ao contribuinte que entregar, no prazo regulamentar ou após ter sido intimado, o arquivo eletrônico com todos os TIPOS DE REGISTRO e desde que sejam observadas a existência de inconsistências, sendo que:

3.1 – o arquivo eletrônico será inconsistente quando ficar constatado que:

3.1.1 - a totalização dos valores nele informados, relativos a determinado período de apuração, não reflète os mesmos valores lançados na escrituração fiscal do contribuinte;

...’

Conforme se depreende a partir da leitura do texto acima, o conceito de inconsistência está associado, na legislação do Sintegra, à divergência entre os arquivos magnéticos e a escrita fiscal do contribuinte, de acordo com o subitem ‘3.1.1’, transcrito.

Tal compreensão, se encontra reforçada pela dicção do item ‘3.1.2.1’, reproduzido a seguir:

3.1.2 – [NÃO] sendo dispensado de determinada escrituração fiscal, os valores informados não refletem os mesmos valores totalizados a partir dos documentos fiscais referentes ao mês, conforme os seguintes exemplos:

3.1.2.1 - a totalização das informações do registro 50 é diferente daquela lançada no Registro de Entradas ou no Registro de Saídas;

...

A IN citada, traz ainda os conceitos de “inconsistência por omissão” e “inconsistência por divergência”, em seus subitens ‘3.2.1.1’ e ‘2.2.1’, abaixo reproduzidos:

3.2 – as inconsistências apuradas mensalmente podem resultar das seguintes situações:

3.2.1 – OMISSÃO – caracteriza-se quando:

3.2.1.1 - se constata que os valores informados nos arquivos eletrônicos de determinado mês são inferiores aos lançados na escrituração fiscal do contribuinte ou aos totalizados diretamente dos documentos fiscais; ou

...

3.2.2 – DIVERGÊNCIA – caracteriza-se quando:

3.2.2.1 – se constata que os valores informados nos arquivos eletrônicos em determinado mês são superiores aos valores lançados na escrituração fiscal do contribuinte ou aos totalizados diretamente dos documentos fiscais;

...

Todas essas transcrições não deixam margem a qualquer dúvida, pois apontam de forma muito clara, no sentido de que a inconsistência deveria ser apurada, via de regra, a partir do confronto dos arquivos com a escrituração fiscal do contribuinte.

Tal conceito não pode, contudo, ser transposto à realidade atual da Escrituração Fiscal Digital, por um motivo muito simples, qual seja, os arquivos da EFD representam a própria escrituração fiscal do contribuinte, não havendo, por isso, parâmetro extrínseco que possa servir de medida para a caracterização da “inconsistência” dos arquivos enviados, nos termos referidos pelo § 4º, do art. 247 do RICMS/12, acima transcrito.

Cabe, por conseguinte, ao intérprete, a tarefa de atribuição de um sentido válido ao dispositivo regulamentar, dentre outros, de forma a compatibilizá-lo com todo o microsistema do imposto estadual em análise. Tal mister passa, assim, pela reconstrução da dimensão semântica a ser dada à expressão contida no caput do art. 247.

A solução dessa questão não passa, certamente, pela necessidade de intimação prévia do contribuinte, sempre que se configure ausência de registro de documentos fiscais em sua escrita (diferentemente do que sustenta a Recorrente), pois a tal conclusão, na maior parte das vezes, só é possível se chegar após o exame detido de sua escrita e a depuração de todas as notas fiscais emitidas e disponibilizadas no sistema público digital. Dito de outra forma, é um ente de juízo a que se chega somente ao final do procedimento de auditoria, quando já não mais existe a espontaneidade, inibida por força do termo de início lavrado.

Nem seria justo que assim o fosse, pois tal interpretação poderia estimular a que o sujeito passivo omitisse dolosamente o registro de documentos fiscais, na expectativa de que a auditoria tributária pudesse não o identificar, sem qualquer risco de ser multado, se considerássemos a necessidade de concessão da oportunidade de corrigi-lo, conforme defende a empresa.

Penso que a inconsistência, uma vez identificada, deve gerar, sem dúvida, a necessidade de intimação do sujeito passivo para saná-la, mas tal efeito jurídico, somente deve se impor na medida em que a distorção da EFD possa ser identificada, de plano, em função da incompatibilidade do livro considerado com o conjunto da escrituração fiscal da empresa.

No caso da presente autuação, o Livro Registro de Entradas somente deve ser considerado inconsistente (e, portanto, produzir o efeito jurídico referido), quando apresentar desconformidade com o Livro Registro de Apuração do ICMS, mais especificamente, quando o seu total não guardar correspondência com o valor transferido para o campo ‘CRÉDITO PELAS ENTRADAS’, no quadro de apuração do imposto a recolher do RAICMS.

Neste caso, é dever da fiscalização empreender esforços com vistas a sanar a “inconsistência” do livro fiscal digital que foi transmitido para o servidor da SEFAZ/BA, antes mesmo de dar início aos procedimentos de auditoria pertinentes.

Tal compreensão, revela-se fundamental para avaliar a conduta adotada pelo preposto fiscal no presente processo, pois não seria possível levar a termo a auditoria fiscal em exame, se for notória a inconsistência das EFDs entregues, ou mesmo se se encontravam zeradas, o que, em se verificando, jamais poderia ensejar a lavratura do Auto de Infração, por ausência de registro dos documentos fiscais, sem antes haver a intimação do sujeito passivo para corrigir as inconsistências evidentes.

Nesse sentido, não há evidências de que as EFDs da empresa possuísem inconsistências reveladas no

período auditado, conclusão a que se chega pela constatação de que somente alguns documentos fiscais deixaram de ser registrados, tendo sido identificados, por exemplo, apenas sete documentos em janeiro/13, quinze em fevereiro/13, doze em março/13 e etc.

Ora, se não há inconsistência ‘revelada’, não se pode exigir que o preposto fiscal intime previamente o sujeito passivo para correção de arquivo, mormente porque só saberá que se encontram ausentes registros, de alguns poucos documentos, ao final de todo o procedimento fiscal, quando a espontaneidade já se encontra inibida, como já frisado.

Do exposto, entendo que embora se trate de multa formal por ausência de registro dos documentos fiscais na EFD, a intimação prévia não se fazia necessária neste caso.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas”.

Com as considerações anteriormente feitas, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos que mediante intimação específica do Fisco, do que não se tem notícia nos autos.

Quanto a alegação de que a Portaria 159/19, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 10 da Portaria nº 445/98 implicaria que a aplicabilidade do referido dispositivo só seria possível apenas a partir da data de sua publicação, o mesmo apenas regulou, em benefício do contribuinte, o método apuração que já era pertinente e operacional, haja vista que o referido dispositivo estabeleceu o índice mínimo para além do qual se determinaria a conclusão pela omissão de entradas de mercadorias, repita-se: em benefício do contribuinte.

Ainda que o dispositivo em tela não existisse a infração seria constatada, a partir do volume escriturado de mercadorias, sem a comprovação documental de sua aquisição, o que implica na constatação de omissão de entradas de mercadorias, não tendo a mesma criado ou inovado fato gerador diverso da Lei. Logo, não se pode falar em criação de novo fato gerador, vez ter a mesma regulado a forma correta de se quantificar o valor devido, diante de fato anteriormente fora previsto pela lei, (aquisição de mercadoria sem documentação fiscal).

Ainda assim, por cautela e prevenção, esta Junta de Julgamento Fiscal diligenciou junto a Procuradoria Geral do Estado, através da Procuradoria Fiscal, indagando a respeito de tal fato, tal como já relatado, tendo o posicionamento externado por aquele órgão constado do documento de fls. 112 a 118-v, do qual destaco os seguintes trechos:

“Pois bem, se observa que da dicção do artigo 10 da Portaria 445/98, norma interna orientadora dos agentes da Administração Tributária na realização do levantamento quantitativo de estoques, que a infração objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de presunção.

O que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300), que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.

A presunção prescinde do concurso de três circunstâncias: um fato conhecido, um fato desconhecido e uma relação de causalidade.

(...)

Assim, entendemos que não existe no caso em epígrafe nenhuma presunção, mas isto sim, um fato conhecido declarado pelo próprio contribuinte em seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), conforme norma definida na Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992.

(...)

*A Portaria 445/98 regulamenta o alcance dos **procedimentos** de fiscalização na metodologia dos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.*

(...)

Neste ponto, tendo como certo se tratar o levantamento quantitativo de estoques dum método de fiscalização, ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva.

Assim sendo, tratando-se de método de apuração ou fiscalização, entendemos aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º, do CTN, cuja redação cabe transcrever:

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.

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

(...)

Doutro giro, acresça-se aos fundamentos acima expendidos, que a retroação da norma se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte, na medida em que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas iminentes ao processo.

Desta forma, na mesma toada, a retroação se justificaria pela norma esculpida no art. 106, II, do CTN”.

Ou seja: o órgão reconhece a possibilidade de retroação da norma, ao mesmo tempo em que afasta a tese de ser a presente autuação uma presunção tributária, sendo desnecessário qualquer outro comentário adicional.

STF, ADI 605 MC, rel. Min. Celso de Mello, j. 23.10.1991.

Indeferimento de diligência:

Súmula 163 do CARF:

“O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

Se trata de uma questão já consolidada na jurisprudência do tribunal, levando em consideração o princípio do livre convencimento. *“Se o colegiado fundamentou e decidiu de determinado modo, creio que não há cerceamento de defesa”.*

Assim, cabe unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto linhas acima, arcando este com o ônus da ocorrência de erros e/ou equívocos, acaso existentes.

No mérito, na infração 01, diz respeito falta de recolhimento do imposto, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas 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 EF.

Informa o autuante ter extraído os dados apurados a partir do Registro 1300 da EFD, o qual se refere à movimentação diária de combustíveis (Portaria DNC nº 26/1992, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo (ANP), havendo apenas único registro por tipo de combustível e por data do fechamento da movimentação (campo “COD_ITEM” e campo “DT_FECH”), independente de ocorrerem intervenções, não podendo haver mais de um registro com o mesmo código de combustível e mesma data de fechamento.

Os campos a serem preenchidos em tal Registro 1300 são:

Campo 01 (REG): Valor Válido: [1300].

Campo 02 (COD_ITEM): Validação: o valor informado no campo deve existir no campo “COD_ITEM” do Registro 0200.

Campo 03 (DT_FECH): Preenchimento: informar a data da movimentação no formato “ddmmaaaa”, sem separadores de formatação.

Validação: o valor informado no campo deve ser uma data válida. A data informada deve ser maior ou igual ao campo “DT_INI” do Registro 0000 e menor ou igual ao valor no campo “DT_FIN” do Registro 0000.

Campo 04 (ESTQ_ABERT): Preenchimento: informar o estoque do início do dia, mesmo que tenha ocorrido intervenção posterior.

Campo 05 (VOL_ENTR): Preenchimento: informar o volume de combustível recebido no dia da movimentação (Registro C171).

Campo 06 (VOL_DISP): Preenchimento: informar o volume disponível, que corresponde à soma dos campos “ESTQ_ABERT” e “VOL_ENTR”.

Campo 07 (VOL_SAIDAS): Preenchimento: informar o volume (em litros) total das saídas, que corresponde à soma dos registros de volume de vendas.

Campo 08 (ESTQ_ESCR): Preenchimento: informar o estoque escritural, que corresponde ao valor constante no campo “VOL_DISP” menos o valor constante no campo “VOL_SAIDAS”.

Campo 11 (FECH_FISICO): Preenchimento: informar o estoque do fim do dia.

Lembrando que os dados ali apresentados foram capturados e escriturados pelo contribuinte, a saber, o posto de combustível, a quem cabe coletar, indicar e registrar os dados relativos às medições diárias realizadas dos combustíveis existentes em seus tanques, através de seus funcionários, transportando os dados apurados para o livro LMC, espelhado em seus dados pelo Registro 1300 da EFD.

A apuração do débito lançado ocorreu com base nos registros realizados pela empresa em seu Livro Fiscal de Movimentação de Combustíveis (LMC), cuja escrituração é exigida desde 1992 por imposição do AJUSTE SINIEF 01/92, publicado no Diário Oficial da União de 17/12/92, e que dispõe sobre a adoção do Livro de Movimentação de Combustíveis:

“Cláusula primeira Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, conforme modelo por ele fixado.

Cláusula segunda Este Ajuste entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União”.

A escrituração fiscal do LMC impõe a atividade exercida pelos postos de combustíveis uma apuração diária dos seus estoques, escrituração diária dos seguintes dados fiscais: Produto; Data; Estoque de Abertura (Medição no início do dia); Volume Recebido no dia (em litros); Volume Vendido no dia (em litros); Estoque Escritural; Estoque de Fechamento; Perdas + Ganhos”, e Fechamento físico”, sendo que este último, bem como o do campo Estoque de Abertura (Medição no início do dia)”, são alimentados pela constatação direta da medição nos tanques dos volumes apurados em tempo real, realizadas pelo contribuinte.

Sendo combustíveis substâncias que podem apresentar variação volumétrica em função da temperatura do meio ambiente, aumentando o volume ou diminuindo caso a temperatura aumente ou diminua respectivamente, para se evitar que se chegassem a conclusões erradas acerca da constatação de resultado de estoque acima da apuração aritmética esperada na aferição diária dos estoques, a ANP estabeleceu que como possível e aceitável, variação volumétrica até 0,06% para mais ou para menos sem que implicassem em qualquer irregularidade por parte do estabelecimento.

A resolução da lide, em tal situação, pois, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações,

documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

Já o doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.*

José dos Santos Carvalho Filho (Manual de direito administrativo. 12ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio *“autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram”.*

Para Paulo de Barros Carvalho (A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 105.), o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A prova, pois, assume, relevância no tocante ao processo administrativo fiscal, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Como já observado, não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário,

intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no caso presente, diante do fato de, na informação fiscal, o autuante ter revisado o lançamento em sua inteireza, em relação às infrações contestadas, o que prejudica o pedido feito.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, já foi devidamente pontuado que os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, estando em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia, respeitando seu direito a ampla defesa e ao exercício do contraditório.

Para apuração da infração, ainda que se trate de ocorrência de omissão de apenas um fato econômico, qual seja, a aquisição de mercadorias, sobre este incidem dois fatos geradores que repercutem, por conseguinte em duas exigências tributárias distintas, que seriam o ICMS normal e o ICMS substituição tributária, ambas por solidariedade, conforme previsão contida na Lei 7.014/96:

“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”.

Tal disposição deve ser associada àquela contida no artigo 8º do mesmo diploma legal:

“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de: a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária”.

Com isso, afasta-se qualquer argumento de ter havido duplicidade na cobrança ora realizada, tal como pretende aduzir o contribuinte.

No caso em tela, o autuante realizou o lançamento lastreado no artigo 10, parágrafo único, da Portaria 445/98:

“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

(...)

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu

1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)”.

Como visto, as variações positivas ocorridas e não comprovadas superaram em muito a previsão normativa, denotando entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a respectiva documentação fiscal, o que corresponde a ocorrência de fato gerador do ICMS, e frente a não comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

A infração, está, pois, devidamente comprovada, a partir dos próprios dados fornecidos e levantados pelo autuado, descabendo qualquer arguição em sentido contrário, como feito pela defesa.

Diante do fato de os valores levantados pelo autuante serem aqueles medidos, apurados e indicados na escrituração fiscal pelo contribuinte, indicados no Registro 1300 da EFD, sendo esta a única forma legal e válida de escrituração fiscal, e ante a ausência de elementos de prova em sentido contrário ao da acusação, tenho a infração 01 como subsistente.

Para as demais infrações (02, 03 e 04), o contribuinte não traz qualquer argumento em sentido contrário, no sentido de elidir ou se contrapor às mesmas.

Entretanto, entendo pertinente algumas observações a respeito.

O registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória da mesma, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no seu estabelecimento.

Por pertinência, esclareço que não se está cobrando imposto, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada nota fiscal.

Tal falta dos registros das notas fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza, como já explicitado, a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória estatuída no artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, como ocorrido no presente caso, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas ou serviços prestados, que entraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, como descrito na autuação.

Constato que a lei não excepciona qualquer operação ou prestação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização e a aplicação de diversos roteiros de auditoria, dentre outras implicações, sendo procedimento inaceitável para contribuintes, e irrelevante para a sua caracterização, o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS, ou serem materiais de uso e consumo, ou para incorporação no ativo imobilizado.

Por este motivo, existe prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária.

Ressalto que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de notas fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração.

O deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, o que não veio aos autos, repito, além do que, em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o Fisco tem pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre a empresa autuada e seus fornecedores, o que dificulta a omissão dos respectivos registros.

Diante do fato de não terem sido apresentados elementos consistentes capazes de alterar o lançamento efetuado, tenho tais infrações como caracterizadas, sendo, pois, todas, por possuírem

a mesma natureza, tidas como procedentes.

Pelos expostos argumentos, tenho o lançamento como subsistente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0141/19-4**, lavrado contra o **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 55.072,27**, acrescido da multa de 100%, previstas no artigo 42, inciso III, alínea “d da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória de **R\$ 5.634,58**, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2022.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/ RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR