

A. I. Nº - 269138.0069/19-1
AUTUADO - POSTO KALILÂNDIA LTDA.
AUTUANTES - ANDRÉS MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA e JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNT 05/10/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0146-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. EXTINÇÃO DO CONTENCIOSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Existência de ação judicial em curso e impetrada pela empresa recorrente durante o trâmite do atual Processo Administrativo Fiscal contra o estado da Bahia, abarcando mesma matéria do processo administrativo fiscal implica em desistência da impugnação e renúncia da via administrativa para solução do caso (Art. 126 do COTEB e 117 do RPAF/99). Defesa **PREJUDICADA** para a Infração 01. 2. MULTA. **a)** ENTRADA DE MERCADORIA TRIBUTÁVEL SEM REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. **b)** ENTRADA DE MERCADORIA OU SERVIÇO TOMADO SEM REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. Infrações não elididas. Infrações subsistentes. Decadência parcial reconhecida de ofício. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 10/12/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$ 222.680,54, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

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, deduzido parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. **Valor:** R\$ 222.474,75. **Período:** Exercícios 2015, 2016, 2017 e 2018. **Enquadramento legal:** Art. 4º, §§ §§ § 4º, IV; Art. 6º, IV; Art. 23, §§ §§ § 6º, II da Lei nº 7014-96, c/c art. 10, Parágrafo Único da Portaria nº 445/98. **Multa:** 100%, art. 42, III da Lei nº 7014/96.

02 - 16.01.01. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. **Valor:** R\$ R\$ R\$ R\$ 170,79. **Período:** Abril a Julho e Novembro 2015. **Enquadramento legal:** Arts. 217 e 247, do RICMS-BA. **Multa:** 1%, art. 42, IX “d” da Lei nº 7014/96.

03 - 16.01.06. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal. **Valor:** R\$ R\$ R\$ R\$ 35,00. **Período:** Abril 2018. **Enquadramento legal:** Arts. 217 e 247 do RICMS-BA. **Multa:** 1%, art. 42, IX da Lei nº 7014/96.

O advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 22 a 61). Após reproduzir as infrações pede que as intimações e notificações sejam encaminhadas ao patrono do Autuado no endereço descrito.

O reproduzindo, diz que na exação pela Infração 01, embora os autuantes citem o art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98 incluído pela Portaria nº 159/19, teria suporte no art. 10, I, “b” do mesmo diploma, estabelecendo para o caso de apuração de omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas à ST, via regular auditoria de estoques, a possibilidade de cobrança

Suscita **preliminar de nulidade do lançamento** por ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF, em face de insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo) e consequente cerceamento do direito de defesa.

Em preliminar, diz perceber a nulidade desta parte autuação, a teor do art. 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 AI. 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.

Entende que para que se possa cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, “b” da Portaria nº 445/98, com redação dada pela Portaria nº 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.

Aduz que a norma exige, 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 encontra no presente AI, 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, é nulo de pleno direito a presente parte da autuação – Infração 01.

Frisa que se admitirmos que o lançamento de ofício procura amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, §§ §§ § 4º, IV da Lei nº 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, que presume 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 nº 445/98, com a redação dada pela Portaria nº 159/19, conforme reproduz. Portanto, a pretensão fiscal seria no sentido de afirmar que a Autuada, anteriormente aos períodos indicados no Auto de Infração, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim, receita não tributada (omissão de receita).

Partindo dessa premissa legal, diz que no caso concreto, a cobrança não estaria adequada, pois como já visto, recairia sobre a “responsabilidade solidária”. Porém, se deduz que os Autuantes retiraram, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, como aliás das planilhas sintéticas ofertadas ao Contribuinte. Elegeram, pois, apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziram 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 nºs 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Diz que cabe uma segunda preliminar de nulidade da infração 01, de forma ainda mais veemente, por igual ofensa ao art. 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 consequente cerceamento do direito de defesa.

Entende que não existe 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, consequentemente, 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.

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

Sustenta que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 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, afirma 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.

Aduz a impossibilidade de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto, no máximo caberia a aplicação do art. 11 da Portaria 445, com a redação atual, como já decidido pelo CONSEF (Ementas de acórdãos reproduzidos). Frisa que esta posição, já homologada pelo CONSEF, encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa 56/2002, itens 1 e 2, que transcreve.

No caso em lide, afirma que 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. A determinação normativa é 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. A única interpretação que se pode concluir do conjunto normativo, é que a forma de apuração determinada pela Portaria nº 445/90, pela via da “presunção” somente se aplica aos Contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação. 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 decisões com ementas reproduzidas.

Entretanto, entende que, ainda que se 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, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular. Sobre o tema reproduz o art. 1º e 3º da Portaria nº 445/98.

Como consta dos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização). Os

Autuante usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas. Ou seja, a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a Auditoria de Estoques foi utilizado, sendo esse mesmo elemento erigido à condição de “omissão”. Ainda que essa metodologia fosse regular, ao menos as perdas, também registradas, haveriam que ser consideradas, apurando-se, ao final de cada exercício, se resíduos persistiriam.

Aduz que não existe base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos, não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido. Diz que julgando autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração “criado pela autoridade fiscal”, conforme acórdãos cujas ementas reproduz.

Sustenta que, não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas, parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal. Aliás, diz que 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.

Sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, cumpre observar que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pelo Autuantes, pela simples constatação das quantidades. Assevera ser 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. São incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques. Os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Precisaria haver um “conluio” entre a Autuada e o distribuidor, visando prejudicar o Estado. Por essa ótica é fácil perceber que a condução da ação fiscal teria que ter sido no sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas.

Frisa que na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pela Autuada, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. As quantidades adotadas no AI foram exatamente, aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. O que os Autuantes fizeram foi pegar somente os dias em que se registro “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Assevera que o erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Não é fácil identificar o erro agora, mas que existiu é muito claro. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação. Enfim, a sistemática se repetiu em todos os dias inseridos na ilegal apuração. Todas as quantidades de “ganhos” foram pinçadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada.

Afirma que nas situações cujas ementas foram acima transcritas, o CONSEF já descartou essa “modalidade de apuração”. As Portarias nºs 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. O parágrafo único do artigo 10 do Portaria nº 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.

Observa que a Portaria nº 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 nº 7.014/96, com vistas a

proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”. Estabelece, assim, um conjunto de normas procedimentais. Se encontra limitada pela Lei nº 7.014/96 e não pode ser “interpretada de forma apartada”, como fizeram os Autuantes. A utilização, isolada, do § único, do art. 10 da Portaria nº 159/19, mencionado no Auto de Infração como suposto enquadramento legal da ocorrência, cria uma nova hipótese de “presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto”, não contemplada no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, portanto claramente ilegal.

Salienta que outro vício na apuração 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. Considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47 do mesmo diploma legal), somente se pode interpretar a inovação feita pelo § único, do art. 10 da Portaria nº 159/19, como sendo os ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, como já abordado, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Por abordar quase todos os pontos até então levantados, diz que vale transcrever o voto, proferido pelo Relator da JJF, no Acórdão nº 0186-02/19.

Registra também, que a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o Contribuinte. 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. Porém, essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma IN, visando, de forma agressiva ao conjunto normativo e à lei, para a própria condução da ação fiscal.

Mais um ponto que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na irregular e ilegal forma de apuração. As quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que não refletem a realidade das movimentações diárias. Diante das inconsistências na EFD, a postura dos Fiscais, 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. Caberia aos Autuantes, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar a Autuada para que fizesse as devidas correções. 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.

Afirma que 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 art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96). Olhando pelo lado da multa aplicável, temos mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. A Portaria nº 159/19, alterando o art. 10 da Portaria nº 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, art. 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. Cita e reproduz ementas de outras decisões emanadas do CONSEF, em casos similares, que entende se aplicam ao caso presente.

No mérito, diz que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), declarados pela própria 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%. Afirma 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 PAF. 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, as quantidades (movimentação comercial), das DMAs, constantes 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. O início da ação fiscal, diante de tantas 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 nº 7.014/96.

Apenas a título de discussão, já que a presunção pretendida não possui lastro legal, regulamentar ou disciplinar, diz que a base de cálculo adotada no Auto de Infração não encontra amparo no art. 23 da Lei nº 7.014/96, especialmente se observadas as alterações promovidas pela Lei nº 14.183/19, não encontrando também compatibilidade com o art. 10, inciso I, “b” da Portaria nº 445/90. Com lastro em todos os argumentos e elementos ora apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, a Autuada pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material. Vale repetir 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.

Afirma que 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 Parágrafo Único, do art. 10 da Portaria nº 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei nº 7.014/96, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento.

Por fim, diz que as infrações 02 e 03 demonstram que os Autuantes investigaram os registros de entradas da Autuada e não identificaram 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. Todas as compras realizadas foram registradas, não existindo no PAF 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, ao distribuidor RAIZEN COMBUSTÍVEIS S/A, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

De mais a mais, conforme também abordado nas preliminares, mais uma vez destacando que a Portaria nº 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 nº 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança.

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 sua real movimentação nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na Instrução Normativa nº 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.

Um dos Autuantes à fl. 64, diz que a petição da defesa da autuada foi anexada ao processo sem o instrumento de procuração que autorize o signatário a postular em nome do autuado. Opina que o processo deve retornar ao órgão preparador para desentranhar e arquivar a defesa, dando ciência ao autuado deste procedimento.

À fl. 66 o Autuado se manifesta no processo. Apensa documentos, juntando instrumento particular de mandato e recibo de transmissão de arquivos retificados de sua EFD. Diz ratificar todo o conteúdo de sua peça defensiva, requer diligência visando a completa revisão do lançamento.

À fl. 81 consta solicitação de diligência para os Autuantes produzirem Informação fiscal nos termos do art. 126 do RPAF.

Um dos Autuantes presta a informação fiscal fls. 82/96.

Diz que para esclarecer todos os pontos contestados pela autuada acerca dos procedimentos seguidos na fiscalização e na lavratura do auto de infração, vem apresentar a sua informação fiscal, redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento apresentado na defesa – tudo nos termos do artigo 127 do RPAF/99.

Um dos autuantes presta informação fiscal às fls. 82-96, pontuando:

A correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal.

O controle dos estoques nas Ciências Contábeis.

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

Diante dessa complexidade, a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”. Isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

O inventário dos estoques.

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

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

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

Já o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os

inventários e, apesar de essa ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários.

A frequência de realização dos inventários.

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

O controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores. O controle fiscal: o Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital.

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

Salienta que os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:

- (i) *Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis.*
- (ii) *Controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população.*
- (iii) *Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.*
- (iv) *Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.*

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

Além disso, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à 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%.

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

- 01 – REG, texto fixo contendo “1300”;
- 02 – COD_ITEM, código do produto, constante do registro 0200;
- 03 – DT_FECH, data do fechamento da movimentação;
- 04 – ESTQ_ABERT, estoque no início do dia, em litros;

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

Acosta ilustração sobre o procedimento da movimentação diária de combustíveis.

Já o registro 1310 tratam 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 tratam 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.

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

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

A posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis.

Acostam julgado do STJ no Recurso Especial (REsp) Nº 1.833.748 - SE (2018/0285259-0) decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP. A ementa reproduzida dessa decisão trata de todos os pontos da autuação.

Chama atenção para a decisão do STJ, havendo nos seus estoques um volume de combustíveis (estoque de fechamento anotado no campo 11 do registro 1300 da EFD) maior que o contabilizado (estoque escritural anotado no campo 8 do registro 1300 da EFD), é “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”.

Dessa forma, informa que “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” e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”.

Aponta que o fisco da Bahia utiliza um critério (1,8387% do volume disponível para comercialização) 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 a erros de medição.

A alteração procedimental na auditoria de estoques de combustíveis nos postos revendedores introduzida pela Portaria nº 159/19 que alterou a Portaria nº 445/98.

O parágrafo único acrescentado ao art. 10º pela Portaria nº 159/19 à Portaria nº 445/98.

Esclarecem que até a Portaria nº 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, conforme reprodução, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98.

Salienta que a SEFAZ aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte. 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.

Frisa que o trabalho da fiscalização 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 autuada já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação da autuada 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 que a modificação da Portaria nº 445/98 pela Portaria nº 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 art. 141, §§ §§ § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), reproduzido.

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

Assinala que o percentual de 1,8387% trazido no parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 foi deduzido através da aplicação das 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 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), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag N.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Afirma que 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 estabelecer com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução).

Acrescenta que, estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite necessariamente 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 Fig. 3: Omissões de entradas de acordo com a Portaria nº 445/98 – fl. 86v.

Destaca 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.

Ainda, cumpre observar que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Por exemplo, a figura abaixo foi retirada da “Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)”, disponível no sítio na internet da ANP, e mostra o procedimento que deve ser realizado no próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela SEFAZ não terá dificuldade para contestá-lo, conforme Fig. 4: Análise do combustível: massa específica a 20°C – fl. 89.

Sustenta que é apropriado que o parágrafo único do art. 10 se encontre na Seção III da Portaria nº 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo.

Concluíram ser evidente:

- a. A inclusão do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 pela Portaria nº 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria autuada 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 nº 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”.
- b. Por ser norma procedimental, as alterações feitas pela Portaria nº 159/19 na Portaria nº 445/98 retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º do CTN. Sendo assim, é equivocado dizer que a “Portaria nº 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação”.
- c. Recente decisão do STJ (REsp nº 1.833.748) deixa 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.
- d. 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 autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas. Daí, é 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.

- e. É enganoso afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”, pois, o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 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%. A autuada pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela Sefaz a cobre com larga folga.

Sobre cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis.

A legislação aplicável no cálculo do ICMS devido.

Além dos motivos indicados acima, a Portaria nº 445/98 também tem o propósito de “*esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014/1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma*”. Reproduz o art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96.

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. Volta a reproduzir o art. 7º, II da Portaria nº 445/98 e a Instrução Normativa nº 56/2007.

O ICMS devido como responsável solidário.

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

Diz que conforme o art. 10 da Portaria nº 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “*do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal*” (art. 10, I, “a” da Portaria nº 445/98) e “*do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido*” (art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “*presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto*”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei nº 7.014/96 (Reproduz o Art. 6º, IV) e ilustra todo o processo do combustível até o consumo (responsabilidade tributária), conforme Fig. 5: Substituição tributária nas operações com combustíveis automotivos – fl. 90v.

Conclui que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a Instrução Normativa nº 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, mas do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

O ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

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

todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos. Fica claro, então, que é equivocado aplicar os dispositivos da Instrução Normativa nº 56/07 sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal.

Assim, considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela autuada nos seus tanques, temos:

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

Isto é, 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:

Saídas do Tanque

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

Isto é, 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:

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

Portanto, a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais também segue a mesma proporção das saídas.

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

Sendo assim, sustentam que se a receita obtida com a venda do combustível sem adquirido sem notas fiscais é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, como demonstrado acima, concluíram que a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/07.

Conclui que fica demonstrado que:

- a) O ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV da Lei nº 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da Instrução Normativa nº 56/07.
- b) O cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a Instrução Normativa nº 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 Instrução Normativa nº 56/07.

Inferir ser errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria nº 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.

Também, que é errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da Instrução Normativa nº 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.

Os erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD.

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

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

- (i) $ESTQ_ABERT + VOL_ENTR = VOL_DISP$.
- (ii) $VOL_DISP - VOL_SAIDAS = ESTQ_ESCR$.
- (iii) $ESTQ_ESCR - FECH_FISICO = VAL_AJ_PERDA$, quando o $ESTQ_ESCR$ for maior que o $FECH_FISICO$.
- (iv) $FECH_FISICO - ESTQ_ESCR = VAL_AJ_GANHO$, quando o $FECH_FISICO$ for maior que o $ESTQ_ESCR$.

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

- (i) *ESTQ_ABERT*: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma (quando houver mais de um tanque) e transposição do registro 1310 para o registro 1300;
- (ii) *VOL_ENTR*: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro no registro da data da efetiva entrada;
- (iii) *VOL_DISP*: erro na soma do *ESTQ_ABERT* com o *VOL_ENTR*;
- (iv) *VOL_SAIAS*: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma (quando houver mais de um bico) e transposição do registro 1320 para o 1300;
- (v) *ESTQ_ESCR*: erro na subtração do *VOL_SAIAS* do *VOL_DISP*;
- (vi) *FECH_FISICO*: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD;
- (vii) *VAL_AJ_GANHO*: erro na subtração do *FECH_FISICO* do *ESTQ_ESCR*, quando o *FECH_FISICO* for maior *ESTQ_ESCR*;
- (viii) *VAL_AJ_PERDA*: erro na subtração do *ESTQ_ESCR* do *FECH_FISICO*, quando o *ESTQ_ESCR* for maior que o *FECH_FISICO*.

Assevera que a Portaria DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Ademais, a margem da SEFAZ é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

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

Ressalta também que a lógica dos argumentos apresentados pela autuada 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:

- (i) Refizeram todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontramos erro algum.
- (ii) Verificaram as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontramos erro algum.
- (iii) Checaram se os valores registrados no campo *VOL_ENTR* tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300. Novamente, não encontramos qualquer divergência.

Os supostos erros na fiscalização apontados pela autuada.

O cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas.

Observou que a autuada alega que os ganhos indicados na autuação são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD. Disseram que essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso implica na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem conexão ou vínculo algum 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.

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

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

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

Conclui ser 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.
- 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 independente.
- É 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 anexamos todos os campos do registro 1300 uma vez que a autuada já os tem.

Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor.

Os livros como meio de prova contra o empresário.

Transcreve o Art. 226 do Código Civil (CC) e o art. 417 do Código de Processo Civil (CPC) e

pontuaram 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.

Reproduz os arts. 373, II e 419 do CPC que discorrem sobre presunção ser relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário. Citam ensinamento J. X. Carvalho de Mendonça (Dos livros dos comerciantes, p. 105).

Sustenta que não pode a autuada apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

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

A validade jurídica da EFD.

Reproduz o art. 247 do RICMS/12 e pontua que esses documentos são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, do tipo A1 ou A3, expedidos, em conformidade com as regras do ICP-Brasil, pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2, de 24 de agosto de 2001.

Os alegados erros nos registros 1300 da EFD.

Fala que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da autuada deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II do CPC – incumbência do ônus da prova. Constatam 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.

Diz que não basta 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.

Evidencia os fatos escriturados, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil.

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

Consigna que a autuada alega que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) continha as informações corretas. Contudo, por si, esse argumento não é válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Dessa forma, sustentam que não adianta apenas alegar que “*inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do Auto de Infração, que não correspondem aos registros do LMC*”. Cabe a autuada 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.

Conclui que:

a. É obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros

fazem prova contra ele mesmo. A fim de assegurar a verdade material, o CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos. 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.

- b. Não foram encontradas inconsistências que suscitasse 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.
- c. 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 autuada 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.
- d. 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 Auto de Infração, que não correspondem aos registros do LMC”*. Cabe a autuada 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 dizendo que foram rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pela autuada conforme todo o exposto acima, ratificaram integralmente da autuação.

Conforme fls. 98-100, o colegiado da 2ª JfF converteu o PAF em diligência à PGE/PROFIS no sentido da procuradoria trazer opinativo sobre o entendimento exposto na decisão exarada pelo STJ no RECURSO ESPECIAL Nº 1884431-PB (2020/0174822-8) e o parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98, sendo que a redação posta, extrapola ou não os limites da Lei nº 7.014/96, na medida que segundo o argumento da defesa estaria criando uma nova hipótese de *“presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto”*, não contemplada no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. E também, se a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade retroativa ou a partir da data de sua publicação.

Conforme fl. 102, o Impugnante atravessa petição ratificando os argumentos defensivos e pedindo instauração de diligência para completa revisão do lançamento fiscal.

No cumprimento da diligência solicitada, a Procuradoria através do Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, reproduziu o pedido solicitado, além do art. 10 da Portaria nº 445/98 e discorreu que tal dispositivo é norma interna orientadora dos agentes da Administração Tributária na realização do levantamento quantitativo de estoques, sendo que a infração objeto do lançamento não se trata, em hipótese alguma, duma presunção.

Afirmou ser fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua EFD (Registro 1300), que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental. Salaria que a presunção prescinde de concurso de três circunstâncias: 1-fato conhecido; 2-fato desconhecido e; 3-relação de casualidade. Cita jurista Pontes de Miranda (*Comentários ao Código de Processo Civil, Rio, Forense, 1974, t. IV, pp. 235 e 236*).

Destacou que a presunção decorre dum exame lógico mediante o qual, do fato conhecido cuja

existência é certa, infere-se a existência de fato desconhecido, cuja existência é provável. Destacou que no caso em epígrafe não há nenhum fato desconhecido a ser descortinado por fato conhecido. A Escrita Fiscal Digital declarada pelo contribuinte, com suporte em informações trazidas do seu Livro de Movimentação de Combustível (LMC), onde se aponta a existência de combustível sem qualquer amparo documental é fato conhecido, não se demandando a existência da ilação lógica da presunção, calçada na prova de fato de desconhecido por conduto de fato conhecido.

Afirmou ser inequívoca a existência de combustível sem arrimo documental e, por conta disto, imputa-se a responsabilidade solidária do adquirente. Ilustrou entendimento em relação à redação da Portaria quis indicar uma presunção, expressamente o fez no seu art. 11. Reprisa que a infração decorreu de informações prestadas e escrituradas pelo próprio contribuinte, o que engendrou uma responsabilidade solidária.

Entendeu 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 Combustível (LMC), conforme normas definidas na Portaria DNC nº 26/1992.

No que concerne ao segundo questionamento, especificamente a possibilidade da retroação da Portaria nº 159/19 para fatos anteriores à sua publicação. Responde que reside a indagação formulada pela JJF em derredor da possibilidade de retroação das normas esculpidas nas Portarias nºs 159/19 e 001/2020, que alterando a Portaria nº 445, estabeleceu índices de perdas normais a serem consideradas no levantamento quantitativo de estoques de vários seguimentos da economia, inclusive de combustíveis. Ou seja, se os índices fixados pela nova Portaria alcançariam fatos geradores ou lançamentos anteriores a mudança do instrumento normativo interno, onde não existiam as balizas trazidas na nova norma.

Explicitou que a Portaria nº 445/98, cuja redação foi modificada pela Portaria nº 001/2020. Disse que a Portaria nº 445/98 regulamenta o alcance dos **procedimentos** de fiscalização na metodologia dos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

Trouxe argumento em relação ao levantamento quantitativo de estoque. Conceituou o quanto disposto na própria Portaria nº 445/98, precisamente no seu art. 1º. Observou que, da dicção da norma acima, por uma imposição lógica, o levantamento quantitativo de estoques é um método ou procedimento de apuração dos fatos econômicos e livros fiscais dentro dum período de tempo, cujo desenrolar pode determinar a existência de fatos geradores do ICMS.

Destacou que o inventário do estoque consiste no levantamento das quantidades dos itens existentes no estoque de determinado contribuinte em determinada época, sendo estas informações imprescindíveis para a gestão da produção, gestão financeira e dinâmica de pagamento de tributos. Apontou que o levantamento quantitativo de estoques é um instituto incorporado do ramo das Ciências Contábeis, cujo escopo também é a verificação da ocorrência documental de operações de circulação de mercadorias, com base na análise dos estoques, livros e documentos fiscais dum determinado contribuinte, num determinado período de tempo. E, disse que 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. Reproduziu redação do disposto no art. 144, § 2º do CTN sobre método de apuração ou fiscalização e jurisprudência dos tribunais (*STJ - AgRg no REsp: 1011596 SP 2007/0287731-2, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 17/04/2008, T2 - SEGUNDA TURMA. Data de Publicação: DJ 05.05.2008 p. 1; TRF-4 - AG: 41849 PR 2004.04.01.041849-5, Relator: MARCIANE BONZANINI, Data de Julgamento: 18/03/2008, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: D.E. 30/04/2008; Tribunal Regional Federal da 5ª Região TRF-5 - Apelação Cível: AC 000158592.2004.4.05.8400 RN 0001585-92.2004.4.05.8400*).

Chamou atenção de que não há dúvida sobre a norma lustrada na Portaria nº 001/2020 possui natureza eminentemente procedimental, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômicos,

porventura fato gerador do ICMS. Voltou a sustentar que são normas internas da Administração Fazendária para o processo de fiscalização, apontando ao Estado-Administração como, quando ou de que maneira deve o ato de levantamento quantitativo de estoques se produzir.

Acrescentou 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 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.

Na fl. 119, a procuradora assistente deu azo ao opinativo do parecer proferido com acolhimento do procurador chefe.

Novamente em Pauta Suplementar – 17/06/2021 – o colegiado desta JJF encaminhou o PAF à INFAZ DE ORIGEM no sentido dos autuantes anexarem o CD com todos os documentos produzidos para formulação do imposto cobrado, além da cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal, concedendo o prazo de 60 (sessenta) dias para o contribuinte se manifestar, conforme a previsão do RPAF/99 – art. 127, §§ 6º e 7º.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 134/177, inicialmente trouxe considerações iniciais, dizendo que não recebeu diversos elementos, imprescindíveis à formação do PAF, DEMONSTRAÇÕES e ARQUIVOS QUE DERAM ORIGEM às “planilhas sintéticas”, ofertadas com a intimação realizada quando da lavratura do Auto de Infração, conforme foi solicitado pela JJF e que constatou a existência e vício na formação do PAF e, conseqüentemente, na intimação do Contribuinte, tendo adotado postura que encontra amparo art. 8º, § 3º, c/c o art. 46 do RPAF.

Pontua que recebeu, via DTE, as planilhas, 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) e que falta 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 a “ausência dos Registros 1300, 1310 e 1320”, arquivos que foram utilizados na ação fiscal e que, por exemplo, em relação à reabertura de prazo promovida, pela Egrégia CJF, no Auto de Infração nº 269138.0104/19-1, foi disponibilizado. A motivação dessa omissão: ocultar a inexistência das alegadas omissões (ponto que será abordado adiante). Portanto, todos os demonstrativos ora enviados para autuada, em 07/09/21 - FERIADO, bem como o SPED FISCAL utilizado e “Registros 1300, 1310 e 1320”, esses quatro últimos ainda não entregues, teriam que acompanhar a intimação acerca da lavratura do Auto de Infração.

Alega **preliminar de decadência**, afirmando que se a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46 do RPAF, não pode ser considerada “válida”, sendo, a teor do art. 18, inciso II do RPAF, nulo o ato praticado. Disse que a intimação “válida” do Contribuinte, ou seja, o ato através do qual a defesa não foi preterida, somente teve lugar em 07/09/21, decorrendo a decadência do direito de constituição do crédito tributária, em relação aos supostos fatos geradores até 31/12/2015. Junta jurisprudência do CONSEF (A-0238-12/13; A-0250-11/18; A-0211-12/16).

Sustenta 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”.

Reproduzindo a Infração 01, bem como os Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23, § 6º, II, b todos da Lei nº 7.014/96, além do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, pontua seus argumentos de **nulidade do Auto de Infração devido a alteração do fulcro do lançamento**.

Diz dever ser lembrado que a infração apontada tem origem na “responsabilidade solidária”, cuja

BC, consoante demonstrativos suporte da autuação, decorre do art. 23-A, II da Lei nº 7014/96, que reproduz.

Discorre que o art. 6º, inciso IV, 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, em 2019 (quando lavrado o Auto de Infração), e os supostos fatos tenham acontecido entre 2015 e 2018. Se poderia cogitar, mediante interpretação muito abrangente, que se presumiu a posse dos produtos, entre 2015 e 2018. Essa previsão legal, do art. 6º, inciso IV, é aplicável, normalmente, nas situações de “trânsito de mercadorias”, ou comprovado armazenamento irregular – apenas em casos de flagrante.

Pontua que os Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 23-A, inciso II da Lei nº 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.

Assinala que o Autuante, da mesma forma que **em dezenas de processos semelhantes**, tenta 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”. Assim, diz, o Autuante tenta promover total alteração do FULCRO DO Auto de Infração, espalhado no enquadramento legal, sem a mínima base legal ou fática. O que evidenciou o lançamento, como consta do enquadramento transcrito no 2994300017185, foi a caracterização do fato presumido, **previsto no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96**, bem como do **art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, dispositivos que não segregam mercadorias pelo “regime de tributação” (Normal ou ST)**.

Fala que apesar de grandes contradições apresentadas, constantes da “Informação Fiscal” e em casos paradigmas, em seus “fundamentos”, o Autuante tenta impor total alteração do FULCRO DO AI, espalhado no enquadramento legal, sem a mínima base legal ou fática. Entender que as mercadorias **“SAÍRAM DO ESTABELECIMENTO SEM A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS, E, CONSEQUENTEMENTE, SEM TRIBUTAÇÃO”**, evidencia, como enquadramento transcrito no AI, a caracterização do fato presumido, **previsto no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96**, bem como do **art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, dispositivos que não segregam mercadorias pelo “regime de tributação” (Normal ou ST)**.

Expressa que o Autuante deseja é fazer acreditar que **não interessam os dados dos estoques, das entradas ou saídas. Que não interessem os documentos fiscais de entradas e de saídas. Nada interessa!!! 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 nº 7.014/96, e até esse ponto seguida pela Portaria nº 445/98, ampara somente a cobrança por presunção, com a apuração da base de cálculo, de acordo com o já transcrito art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, assim também tratada. Nesse diapasão, não se pode, e na prática assim se deseja, promover a modificação do enquadramento legal do Auto de Infração, nem do verdadeiro fulcro, que inclusive condicionou a apuração da base de cálculo.

Defende que a autorização legal, constante da Lei nº 7.014/96, e até esse ponto seguida pela Portaria nº 445/98, é unicamente da cobrança por presunção, com a apuração da base de cálculo, de acordo com o já transcrito art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, assim também tratada. O art. 145 do CTN, regula as hipóteses de alteração do lançamento de ofício, incisos I a III, que não se enquadram no caso em apreço. Nessa mesma linha, o CTN, **no seu art. 146, prevê que:**

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

Diz, que a alteração desejada pelo Digno Autuante está sendo levada a efeito de maneira totalmente irregular e ilegal, bem como promoveu claro cerceamento do direito de defesa. O Auto de Infração é NULO, como, aliás, ao determinar o atendimento do art. 46 do RPAF, reconheceu a JF (a alteração), e nesse mesmo sentido o CONSEF já se pronunciou nos julgados cujas ementas reproduz, razão pela qual requer seja declarada a nulidade da autuação (ponto 18).

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ART. 196, DO CTN.

O art. 196 do Código Tributário Nacional, determina que:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

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

De maneira mais que evidente, o “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**, a Autuada 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”.

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

Diz que o **“Termo de Fiscalização” utilizado é INVÁLIDO, no que concerne aos exercícios de 2016 a 2018, o que enseja a nulidade da autuação e a validade dos atos praticados pela Autuada em relação aos mesmos períodos, notadamente as retificações, autorizadas, realizadas na EFD/LMC/Reg. 1300**. A título exemplificativo, transcreve ementa da do Acórdão 21.831/18/2ª 1, emanada do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, e outras do CONSEF.

VALIDADE DAS RETIFICAÇÕES FEITAS NA EFD. AUTORIZAÇÃO PELA SEFAZ. ESPONTANEIDADE CARACTERIZADA.

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

Destacando que as retificações foram AUTORIZADAS pela SEFAZ, feitas dentro da sistemática do art. 251, § 1º do RICMS (comprovantes já apresentados no PAF), não se pode admitir uma interpretação do mesmo art. 251, § 2º, seja **fora do contexto geral das normas e sempre em detrimento do Contribuinte**. Os aludidos dispositivos assim dispõem:

“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

§§ §§ § 1º A solicitação do contribuinte para retificação da EFD fora do prazo previsto na cláusula décima-terceira do Ajuste SINIEF 02/09 será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>.

§§ §§ § 2º 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”.

A Autuada atendeu 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.**

Se a Autuada, 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 art. 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, deve ser reconhecida a validade e eficácia das retificações feitas na EFD, podendo, inclusive, em nome da absoluta VERDADE MATERIAL, ser determinada revisão do lançamento, com base nos novos arquivos apresentados e, principalmente, na documentação que lhe sustenta (notas fiscais de entradas, vendas, inventários, medições, DMA'S, lançamentos contábeis etc.), **documentos estes que, vale mencionar, não foram examinados.**

A Autuada requer 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.

ENQUADRAMENTO LEGAL APRESENTADO NO AUTO DE INFRAÇÃO – LEI Nº 7.014/96

O enquadramento legal lançado no Auto de Infração, “Infração 01”, foi o seguinte: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23, § 6º, inciso II, “b” todos da Lei nº 7.014/96, além do art. 10, Parágrafo Único da Portaria nº 445/98. **Entretanto, 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 Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, que assim dispõem:

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

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

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

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;

Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:”.

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

- A - A Lei nº 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS, em decorrência de ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, por presunção;
- B - A fundamentação do lançamento é a presunção, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo;
- C - O disposto no art. 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de FLAGRANTE da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, apesar de absurda hipótese, de que essa “posse” se presume ter existido, de 2015 a 2018;
- D - Ao desejar afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, o Autuante alterou a fundamentação do Auto de Infração, o que é ilegal;
- E - A autuação foi levada a efeito sem considerar qualquer documento, fiscal ou contábil, e sem que fosse realizado um verdadeiro levantamento. Apenas as informações lançadas, sem compatibilidade com a verdade material e nem com os demais Registros do LMC (notadamente com os Registros 1310 e 1320), como “ganhos” no “Campo 10 do Registro 1300 do LMC”, foram validadas.

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 AI 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 art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96. A alteração, feita pela JJF, afeta todo PAF, eivada que se encontra de vícios insanáveis.

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 56/07 – APLICABILIDADE

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

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

2 - No curso da ação fiscal, 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 nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.

3 - Não sendo obtidos ou apresentados pelo contribuinte dados que possibilitem o cálculo da proporcionalidade admitida nos termos do item 1, o preposto fiscal lançará o ICMS devido utilizando como base de cálculo o valor total da omissão de operações de saída apurada, devendo ser registrada no termo de encerramento de fiscalização tal impossibilidade, sob pena de não registro do auto de infração.

4 - Entendendo o preposto fiscal que, no caso concreto, não cabe a aplicação da proporcionalidade prevista no item 1, tais circunstâncias de convencimento deverão estar registradas no termo de encerramento de fiscalização, sob pena de não registro do auto de infração”.

Prevê, portanto, 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”.**

Cabe 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? A resposta é 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 Instrução Normativa nº 56/07.

LEI Nº 7.014/96 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AUTUADA

Novamente destacando que o ICMS ora cobrado, por “responsabilidade própria”, só pode existir de comprovada a “responsabilidade solidária” (ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal), a Lei nº 7.014/96, no seu art. 8º, assim prevê:

“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:

IV - o industrial ou extrator dos seguintes produtos:

- a) combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo;***
- b) gases derivados de petróleo”.***

A Lei nº 7.014/96 seguiu a competência que lhe foi concedida pelo art. 128 do Código Tributário Nacional, **atribuindo responsabilidade ao INDUSTRIAL.**

O Art. 10, I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98, utilizado pela JF, portanto é **flagrantemente ILEGAL, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal, a saber:**

CTN – “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

De mais a mais, o Autuante distorceu completamente a Lei nº 7.014/92, **imputando, mediante adoção irregular do art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ao VAREJISTA, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição.** Essa condução é inteiramente dissociada da disposição legal invocada no AI, em detrimento da Autuada e da defesa. A Autuada é sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo, bem como **a Portaria 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b”, é ilegal e, por via conexa, é NULO DE PLENO DIREITO O AUTO DE INFRAÇÃO.**

PORTARIA 445/98. OFENSA AO PROCEDIMENTO REGULAR.

A Portaria nº 445/98 foi editada para dispor “sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias”.

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

De maneira aliada com a Lei nº 7.013/96, na Seção que trata da ‘Omissão de Entradas de Mercadorias’, arts. 6º e 7º, incisos I e II, a Portaria nº 445 expressamente prevê:

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

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

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

II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, §§ §§ § 4º, IV). “.

A Portaria nº 445/98, até esse ponto, se encontra em consonância com a Lei nº 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos, únicos e legais, da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário. E a Lei nº 7.014/96, ao regular a matéria, não faz distinção, para a apuração do FATO GERADOR PRESUMIDO, entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária. A Portaria 445/98 também não o faz, nem poderia fazê-lo.

Aliás, a ilegal Portaria nº 159/19, no art. 3º, incisos I a XII, trouxe algum “benefício” aos Contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da “omissão de entradas”. A exceção feita foi justamente para o segmento de varejo de combustíveis, **em relação ao qual a aludida Portaria, no art. 10, criou o parágrafo único, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador**. Transformou os registros lançados no LMC em fatos geradores e ainda atribuiu aos mesmos registros o condão de “variação volumétrica”.

Disse a Portaria nº 159 que: “A **omissão do registro de entrada de combustível,..... será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica....**”. Nada mais absurdo!!!! Além de travestir as informações acessórias de “fato gerador”, a Portaria erigiu os mesmos dados, tratados de forma única e exclusiva, e sem qualquer outra investigação fiscal ou contábil, ao status de “variação volumétrica” e “fato gerador”.

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 abaixo transcritas:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0309-12/20-VD -EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal e sem registro nos Livros Fiscais. É necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência. A fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Recomendada a renovação da ação, a salvo de erros. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0097-12/20-VD - EMENTA: CMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não comprovada a ocorrência de ingresso das mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal e sem registro nos Livros Fiscais. É necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência. A fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Recomendada a renovação da ação, a salvo de erros. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

Consoante demonstrativos anexos, as apurações já rejeitadas pelo CONSEF foram feitas exclusivamente através do mesmo método ora atacado (sobre lançamentos na EFD/LMC/Registro 1300), **sem o exame de qualquer outro documento ou informação, fiscal ou contábil**. A única diferença foi a edição, em 2019, da Portaria nº 159, que transformou as informações do LMC, já existentes e acessíveis, em fato gerador do ICMS. Tais informações poderiam ser usadas, a teor do art. 144, § 1º do CTN, como um dos componentes de uma regular apuração, porém nunca, e tão

somente, como fato gerador da obrigação. Poderiam servir como um “indício” da existência de alguma irregularidade, que deveria ser investigada e comprovada pelos meios legais e convencionais, até mesmo em atenção ao próprio **art. 144, § 1º, que, na sua parte final, exclui da aplicação retroativa a atribuição de responsabilidade a terceiros.**

No caso em exame, conforme expressamente consta da decisão recorrida, **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”. O lançamento é NULO, por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

PORTARIA Nº 159/19 – ILEGALIDADE

A Portaria nº 159/19, no art. 3º, § 1º, incisos I a XII, instituiu “índices de perda”, a serem considerados no levantamento quantitativo. O Julgador tem entendido por essa motivação, que a Portaria é “benéfica” aos Contribuintes. **GRANDE ENGANO E ERRO GROSSEIRO DE INTERPRETAÇÃO!!!**

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 art. 10, que assim se encontra redigido, com ofensa direta ao art. 97, III, c/c o art. 103, I do CTN, outra hipótese de fato gerador:**

“Art. 10 (...)

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD 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 claramente se constata, através da redação da Portaria nº 159, foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios (criados pelo DNP), sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV da mesma Lei.

Os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de “indício” de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades “excessivas”. Tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como, aliás, determina a Instrução Normativa nº 56/07. Nesse sentido, a base documental da Autuada teria que ser avaliada (seus estoques, vendas e compras, em quantidades e valores), assim como sua escrita contábil. Porém, nada foi examinado. **Além disso, a autuação não foi baseada na plenitude do “Registro 1300n”, 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 nº 159/19 e pelo Autuante, em fato gerador, com não menos ILEGAL aplicação retroativa. ILEGALIDADES FLAGRANTES E INACEITÁVEIS!!!**

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

ACÓRDÃO

Classe : Embargos de Declaração nº 0513561-60.2016.8.05.0001/50000

Foro de Origem : Salvador

Órgão : Quinta Câmara Cível

Relator : Des. Baltazar Miranda Saraiva

Embargante : Estok Comércio e Representações S/A

Advogado : Antonio Lopes Muniz (OAB: 39006/SP)

Proc. Justiça : Achiles de Jesus Siquara Filho

Advogada : Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (OAB: 272332/SP)

Embargado : Estado da Bahia

Proc. Estado : Rogério Leal Pinto de Carvalho

Assunto : Efeitos

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. ICMS. VÍCIOS DE CONTRADIÇÃO E
OBSCURIDADE CONSTATADO. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM
ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. NÃO INCIDÊNCIA
DA INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 52/2013. BASE DE CÁLCULO SOB
VALOR DE ENTRADA MAIS RECENTE SEM A EXCLUSÃO DOS TRIBUTOS
RECUPERÁVEIS. AUTO DE INFRAÇÃO DESCONSTITUÍDO.
ACLARATÓRIOS ACOLHIDOS. ACÓRDÃO INTEGRADO.**

ACÓRDÃO

Classe : Embargos de Declaração n.º 0338235-52.2017.8.05.0001/50000

Foro de Origem : Salvador

Embargante : Lojas Riachuelo Ltda

Advogado : Celso Luiz de Oliveira (OAB: 17279/BA)

Embargado : Estado da Bahia

Proc. Estado : Evandro Catunda de Clodoaldo Pinto

Relator(a) : Des.ª. Silvia Carneiro Santos Zarif

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. ERRO MATERIAL. ALEGAÇÃO DE
ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 052/2013.**

BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO

**TITULAR. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS
RECUPERÁVEIS. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT N.º 052/2013. NÃO CABIMENTO.**

**ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO EM DETRIMENTO DO ARTIGO 13, §§ 4º, DA LC 87/96.
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS.**

As respectivas conclusões dos destacados Acórdãos também devem ser ressaltadas:

“Ante o exposto, **VOTO** no sentido de **CONHECER** e **ACOLHER** os aclaratórios opostos, com o correlato efeito infringente, reconhecendo que o valor da entrada mais recente é o valor da operação de aquisição mais recente pelo estabelecimento, **sem diminuição dos tributos recuperáveis**, anulando, ainda, o Auto de Infração n.º 206891.0019/13-4, desconstituindo, assim, o crédito tributário ali consignado.

É como voto.

Sala das Sessões, 17 de setembro de 2019.

DESEMBARGADOR BALTAZAR MIRANDA SARAIVA

RELATOR”.

“Considerando que a lei não previu expressamente a exclusão dos tributos recuperáveis do valor equivalente a entrada da mercadoria, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Deste modo, a pretensão aclaratória deve ser acolhida.

Do exposto, o voto é no sentido de **ACOLHER OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO**, atribuindo-lhes efeitos modificativos, para afastar a aplicabilidade da Instrução Normativa SAT 052/2013 aos créditos tributários cobrados ao apelado, no auto de infração n.º AI n. 206891.0022/13-4, mantendo-se, por meio desta integração do acórdão embargado, a sentença em todos os seus termos.

Sala das Sessões, 26 de outubro de 2020”.

**“PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DA BAHIA TRIBUNAL DE JUSTIÇA Primeira Câmara Cível 1 1
(0313282-92.2015.8.05.0001) ACÓRDÃO Classe: Apelação n.º 0313282-92.2015.8.05.0001 Foro de
Origem : Salvador Órgão : Primeira Câmara Cível Relator(a) : Des.ª. Pilar Celia Tobio de Claro Apelante:
Lojas Riachuelo S/A Advogado : Celso Luiz de Oliveira (OAB: 17279/BA) Apelante : Estado da Bahia
Proc. Estado : Hanna Carolina Maia Tavares Lomanto Andrade Apelado : Lojas Riachuelo S/A Apelado :**

Estado da Bahia Assunto : ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias APELAÇÕES SIMULTÂNEAS. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO DE ICMS DECORRENTE DA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA PELO MESMO TITULAR LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE. EXCLUSÃO DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE. APELO DO ESTADO NÃO PROVIDO. RESSARCIMENTO DOS CUSTOS COM A CONTRATAÇÃO DE CARTA FIANÇA PARA GARANTIR A EXECUÇÃO FISCAL. INOVAÇÃO EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO. APELO DO CONTRIBUINTE NÃO PROVIDO”.

Nessa mesma linha se encontra consolidada a posição do STF, a saber:

“ICMS. Regime de apuração. Estimativa. Decreto. Improriedade. A criação de nova maneira de recolhimento do tributo, partindo-se de estimativa considerado o mês anterior, deve ocorrer mediante lei no sentido formal e material, descabendo, para tal fim, a edição de decreto, a revelar o extravasamento do poder regulamentador do Executivo. [RE 632.265, rel. min. Marco Aurélio, j. 18-6-2015, P, DJE de 5-10-2015, Tema 830.]”.

IRRETROATIVIDADE DA PORTARIA Nº 159/19

A Portaria nº 159/19 foi publicada no dia 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no art. 167, III do RPAF, **no máximo se poderia a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, a partir desta data, conforme, aliás, nesse diapasão, sua própria redação “a omissão...SERÁ caracterizada” (futuro, dali em diante).**

O art. 100, inciso I do CTN, assim prevê:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”.

Em relação à vigência da legislação tributária, o mesmo CTN, no seu art. 103, inciso I, determina:

“Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação”.

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

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

É possível até se cogitar, em tese, somente em relação a “*instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou ampliação de poderes de investigação*”, na a aplicação retroativa da LEI, conforme parágrafo primeiro do art. 144 do CTN, o que, como já abordado, não é o caso, e, mesmo assim, **EXCETO PARA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A TERCEIROS, a saber:**

“§ 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”.

Fechando a questão, o já citado art. 146 do CTN, determina:

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

Portanto, a exceção do § 1º do art. 144, não se aplica ao caso concreto e chega a ser “maquiavélica” essa pretensão. Primeiro porque o art. 144 se reporta a LEI, estando a norma infralegal tratada nos arts. 100 e 103. O parágrafo único do art. 144 também se reporta à LEI, no seu sentido estrito. Outra interpretação, fazendo alcançar a norma infralegal, implica em ofensa ao quanto estatuído pelo caput do artigo.

Segundo porque a Portaria nº 159/19 caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência,

não se poderia olvidar em sua aplicação “posteriormente à ocorrência do fato gerador”. Qual seria o fato gerador, antecedente, suscetível de sua aplicação????

Terceiro, porque a “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 nº 445/90, que pretendeu alterar, fugindo inteiramente ao tema ali regulado: **“alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996”**. A portaria não cria qualquer adendo ou amplitude os poderes da Fiscalização, que por evidente deve seguir conto o contexto da norma (Portaria 445), **mas tão somente erige um fato, um dado, à condição de GERADOR DO ICMS**.

Quarto, porque, se a pretensão é conceder ao “crédito tributário” maiores garantias ou privilégios, **o próprio dispositivo afasta a exceção em relação a “atribuição de responsabilidade tributária a terceiros**. Portanto, ainda que se pudesse admitir a legalidade da Portaria nº 159, no que tange à criação do “fato gerador”, é uma aberração jurídica admitir a aplicação a fatos pretéritos. É ILEGAL, como visto, o lançamento de ofício.

Quinto, porque os dados do LMC, nem tampouco do “Registro 1300, não foram usados, em uma regular auditoria, para fins de apuração/levantamento das quantidades supostamente omitidas ou da base de cálculo, mas foram as próprias informações, em parte (apenas o Campo 10) tidas como fatos geradores, conforme já amplamente demonstrado e expressamente expressa a Portaria: **“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).”** O art. 146 do CTN, fala por si só!!!

Com relação aos alegados “benefícios aos contribuintes”, mais um absurdo “engendrado”. A aceitação das perdas, prevista no art. 3º da Portaria nº 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, a 6ª JfF do CONSEF proferiu a isenta decisão:**

RELATOR(A): CONS. PAULO DANILO REIS LOPES

Auto de Infração - 2691380084204Recurso - Defesa

Autuado(a) - GRL ORGANIZACAO REVENDEDORA DE COMBUSTIVEIS, LUBRIFICANTES LTDA

Autuante(s) - JEFFERSON MARTINS CARVALHO

ACORDÃO JfF Nº 0118-06/21

Resolução

ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA ACIMA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. INFRAÇÃO 01. A metodologia de agrupar ou somar todos os cálculos de um determinado exercício social no seu último dia somente é permitida nas condições estatuídas no art. 39, §§ §§ §§ 2º do RPAF/99, sob pena de restar prejudicado o Erário no cômputo dos acréscimos legais. Não se pode efetuar diligência para correção, pois isso significaria reforma para pior nos acréscimos legais, o que é vedado no ordenamento jurídico brasileiro. A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência. Indeferido o pedido de realização de diligência. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RETIFICAÇÃO AUTORIZADA DO SPED

A Autuada retificou, depois da ação fiscal, seu SPED, com base nas notas fiscais, tendo juntado, 4 meses antes do julgamento atacado, os arquivos e comprovantes de transmissão. **Conforme**

comprovantes anexos ao PAF (que novamente seguem), relativos aos estabelecimentos da Autuada, 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 escrituração digital do Contribuinte e não podem ser desprezados, salvo se comprovadamente não estiverem em consonância com a BASE DOCUMENTAL, FISCAL ou CONTÁBIL (que sequer foram examinadas).

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 Contribuintes. **Ora, qualquer retificação só pode ser validada se estiver em consonância com a documentação fiscal e contábil. Todos os elementos necessários devem se encontrar à disposição do Fisco, a fim de que se investigue a verdade material, a base documental das retificações, as quais foram inclusive autorizadas.**

Se a Autuada, 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.

Aliás, 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.

VERDADE MATERIAL

Se o desejo do Julgador é realmente “alcançar a verdade material”, **como externado nas sessões de julgamentos e como tentado mediante a diligência ora comentada,** deve ao menos, antes de prolatar decisão final, investir de forma isenta na instrução do PAF, determinando diligência com o desiderato de apurar **se os dados apresentados nas retificações possuem respaldo nos estoques iniciais de 2015, nas compras e vendas e na CONTABILIDADE (quantidades e valores) e, daí por diante, mês a mês e ano a ano (2015 a 2018).** Sobre o tema “VERDADE MATERIAL”, vale citar a brilhante decisão, proferida de forma unânime pela 1ª Câmara do CONSEF:

RELATOR(A): CONS. PAULO DANILO REIS LOPES

Auto de Infração – 2692741202159

Recurso - Recurso Voluntário

Recorrente - SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.

Recorrido - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

Autuante(s) - JOSE LUIZ OLIVEIRA MACEDO

Advogado(s) - MARCELO LEÃO LUCIETTO

ACORDÃO CJFNº 0268-11/16

ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. SAÍDAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. RECOLHIMENTO A MENOR. Não é a forma com que a sociedade empresária preenche os documentos fiscais eletrônicos que erige as ocorrências da vida ao patamar de fatos geradores do ICMS, mas a efetiva subsunção daquelas (ocorrências) nas hipóteses legais de incidência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.

Qualquer outra posição vem de encontro à pretendida VERDADE e deixa ainda mais clara a nulidade do lançamento, pois se estaria atribuindo às informações viciadas, já que foi alterada a fundamentação com a “supressão da presunção”, o condão de FATO GERADOR CONSUMADO,

criado por norma infralegal – PORTARIA.

Mesmo que as retificações não sejam consideradas, é possível se constatar, através da EFD, que a Autuada 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 se atentou, sequer, para os demais dados existentes na EFD, notadamente nos “REGISTROS 1310 e 1320”.**

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

O Senhor Autuante, sem registrar falhas nas informações das vendas, tem afirmado em que:

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

Ressaltando novamente que os “Registros 1300 (completo – só o Campo 10 foi entregue), 1310 e 1320”, e que não se cogita no Auto de Infração de divergências nas entradas informadas, diferentemente do que ocorreu em outro caso em discussão, análogo, não foram juntados ao PAF, é fácil concluir que se os totais das saídas não possuem inconsistências, os erros técnicos e humanos existiram e se encontram, justamente, no “Campo 10 do Registro 1300”. **Como admitir inexistência de diferenças nos totais e encontrar as diferenças nas “parcelas desses totais”?**

O Autuante admite a possibilidade de erros nos arquivos, assim se posicionando:

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

ESTQ_ABERT: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma (quando houver mais de um tanque) e transposição do registro 1310 para o registro 1300;

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

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

(xi) *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;*

(xii) *ESTQ_ESCR: erro na subtração do VOL_SAIDAS do VOL_DISP;*

(xiii) *FECH_FISICO: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD;*

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

(xv) *VAL_AJ_PERDA: erro na subtração do ESTQ_ESCR do FECH_FISICO, quando o ESTQ_ESCR for maior FECH_FISICO”.*

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

Deve ser acrescentado, conforme anexa declaração, firmada pela empresa ENFOCK Automação Comercial Ltda., que os dados inicialmente lançados no LMC/EFD/Reg. 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”.

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

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 AI como “ganhos”, diante das suscitadas inconsistências e da perfeita coincidência entre as quantidades vendidas, compradas e estoques. Uma apuração baseada na documentação fiscal irá confirmar a procedência das alegações defensivas.

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

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, a Autuada **reforçou sua convicção de que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”**. Pelo contrário, considerando os totais das VENDAS do estabelecimento, comprovadamente registradas declaradas, **é inafastável a conclusão de que a Autuada não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS.**

De acordo com a tabela abaixo reproduzida, as quantidades **vendidas pela Autuada, registradas nos seus equipamentos, por tipo de combustível, períodos e “bicos” (Registros 1300, 1310 e 1320), encontram suporte nas suas compras registradas e estoques, a saber:**

Controle de Estoque de Combustíveis Líquidos - Vilas - 2691380069/19-1

2015				
Produto	Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Saldo Final
Gasolina Comum	20.102,37	2.294.000,00	2.271.661,20	42.441,17
Gasolina Aditivada	5.417,57	375.000,00	368.783,61	11.633,96
Etanol Comum	7.717,76	584.000,00	581.959,80	9.757,96
Etanol Aditivado	3.623,36	142.000,00	132.072,86	13.550,50
Diesel S-10 Aditiv.	9.209,14	405.000,00	410.357,67	3.851,47
Diesel S 10	-	-	-	-
2016				
Produto	Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Saldo Final
Gasolina Comum	42.441,17	2.897.000,00	2.890.004,85	49.436,32
Gasolina Aditivada	11.633,96	442.000,00	440.899,39	12.734,57
Etanol Comum	9.757,96	305.000,00	304.598,08	10.159,88
Etanol Aditivado	13.550,50	50.000,00	55.315,81	8.234,69
Diesel S-10 Aditiv.	3.851,47	252.000,00	255.183,40	668,07
Diesel S 10	-	75.000,00	73.436,10	1.563,90
2017				
Produto	Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Saldo Final
Gasolina Comum	49.436,32	3.140.000,00	3.180.302,78	9.133,54
Gasolina Aditivada	12.734,57	461.000,00	463.444,94	10.289,63
Etanol Comum	10.159,88	269.000,00	269.812,99	9.346,89
Etanol Aditivado	8.234,69	61.000,00	61.994,63	7.240,06

<i>Diesel S-10 Aditiv.</i>	668,07	-	-	-
<i>Diesel S 10</i>	1.563,90	284.000,00	283.645,41	1.918,49
2018				
<i>Produto</i>	<i>Estoque Inicial</i>	<i>Entradas</i>	<i>Saídas</i>	<i>Saldo Final</i>
<i>Gasolina Comum</i>	9.133,54	2.644.000,00	2.539.849,89	113.283,65
<i>Gasolina Aditivada</i>	10.289,63	272.000,00	274.138,34	8.151,29
<i>Etanol Comum</i>	9.346,89	580.000,00	559.466,72	29.880,17
<i>Etanol Aditivado</i>	7.240,06	184.000,00	182.648,15	8.591,91
<i>Diesel S-10 Aditiv.</i>	-	-	-	-
<i>Diesel S 10</i>	1.918,49	260.000,00	265.043,62	-3.125,13
CONSOLIDADO DO PERÍODO DE 2015 À 2018				
<i>Produto</i>	<i>Entradas</i>	<i>Saídas</i>		
<i>Gasolina Comum</i>	10.975.000,00	10.902.605,13		
<i>Gasolina Aditivada</i>	1.550.000,00	1.543.820,92		
<i>Etanol Comum</i>	1.738.000,00	1.714.600,99		
<i>Etanol Aditivado</i>	437.000,00	431.820,94		
<i>Diesel S-10 Aditiv.</i>	657.000,00	678.540,70		
<i>Diesel S 10</i>	619.000,00	621.753,10		

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%), chegamos à conclusão de que a autuação não procede.

Vale transcrever trechos da apuração feita pela área técnica da Autuada, espelhada nas planilhas entregues, demonstrando claramente essa situação: **“Comparativo dos volumes de Entradas x Saídas pelo LMC – Planilha do Autuante”**

Pode-se verificar na análise da planilha disponibilizada pelo Autuante, diferentemente do que nos já foi entregue, **que a planilha anexada não contém os arquivos 1300 - SPED FISCAL, 1310 – SAÍDA DO TANQUE e 1320 – SAÍDA DOS BICOS**, o que é erradíssimo, pois como poderemos demonstrar em comparações entre as saídas dos tanques e as saídas dos bicos que os volumes são idênticos?

Isso inviabiliza o comparativo dos volumes de saídas, **CONTUDO PODEMOS PROVAR PELO SOMATÓRIO DOS VOLUMES DE ENTRADA E SAÍDAS, OU SEJA, COMPRA E VENDA, DE TODOS OS PRODUTOS VENDIDO E EM TODO PERÍODO APURADO (NA PASTA LMC) SÃO EQUIVALENTES, POIS SE HOVE SAÍDA TEM QUE TER TIDO UMA ENTRADA REGULAR DO COMBUSTÍVEL, SÓ ISSO JÁ FULMINA O AUTO DE INFRAÇÃO.** veja os exemplos abaixo:

PASTA LMC na planilha do Autuante – Gasolina Comum 2015 à 2018:

1	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
	R	COD_ITEM	DESCR_ITEM	COD_N	COD_COI	DT_FE	ESTQ_ABE	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAIDAS
8663	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181213	7.210,425	10.000,000	17.210,425	5.063,001
8668	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181214	12.172,561	-	12.172,561	7.714,245
8673	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181215	4.242,985	20.000,000	24.242,985	6.343,905
8678	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181216	17.721,371	-	17.721,371	4.756,772
8683	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181217	12.831,150	-	12.831,150	7.032,726
8688	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181218	5.586,660	5.000,000	10.586,660	6.396,124
8693	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181219	4.068,875	10.000,000	14.068,875	6.583,576
8698	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181220	7.479,160	10.000,000	17.479,160	7.870,121
8703	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181221	9.700,955	10.000,000	19.700,955	8.168,621
8708	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181222	11.457,195	15.000,000	26.457,195	7.975,160
8713	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181223	18.387,531	-	18.387,531	5.113,981
8718	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181224	13.152,875	10.000,000	23.152,875	6.142,221
8723	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181225	20.491,990	-	20.491,990	3.946,661
8728	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181226	16.460,965	-	16.460,965	6.949,539
8733	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181227	9.307,315	-	9.307,315	7.868,887
8738	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181228	1.230,125	20.000,000	21.230,125	6.803,300
8743	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181229	14.076,415	20.000,000	34.076,415	7.606,258
8748	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181230	21.286,840	-	21.286,840	6.267,138
8753	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20181231	14.867,480	10.000,000	24.867,480	7.240,997
8758						TOTAL DE 2015 À 2018		10.975.000,00		10.902.605,13
8759										
8760										
LMC Ganhos_OmEnt EntNfe CMU Res_CMU Inventário Inf_16.01.01 Inf_16.01.02 In										

PASTA LMC na planilha do Autuante – Etanol Comum 2015 à 2018:

1	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
	R	COD_ITEM	DESCR_ITEM	COD_N	COD_COI	DT_FE	ESTQ_ABE	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAIDAS
8665	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181213	8.844,955	-	8.844,955	1.396,109
8670	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181214	4.429,955	-	4.429,955	2.126,147
8675	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181215	5.987,645	10.000,000	15.987,645	2.099,358
8680	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181216	13.012,830	-	13.012,830	1.232,664
8685	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181217	11.767,565	-	11.767,565	1.935,413
8690	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181218	9.810,721	-	9.810,721	1.865,156
8695	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181219	7.922,005	-	7.922,005	1.481,351
8700	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181220	6.426,930	-	6.426,930	2.045,772
8705	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181221	4.341,395	4.000,000	8.341,395	2.549,459
8710	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181222	5.756,985	5.000,000	10.756,985	1.934,588
8715	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181223	8.792,556	-	8.792,556	1.628,013
8720	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181224	7.153,650	-	7.153,650	2.282,051
8725	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181225	4.852,370	-	4.852,370	1.234,859
8730	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181226	3.607,105	-	3.607,105	2.432,704
8735	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181227	1.173,350	10.000,000	11.173,350	1.869,418
8740	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181228	9.008,300	-	9.008,300	2.676,861
8745	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181229	6.309,595	-	6.309,595	2.029,584
8750	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181230	4.265,695	5.000,000	9.265,695	1.778,168
8755	1300	2	ETANOL COMUM	22071090	810101001	20181231	7.437,525	-	7.437,525	2.372,376
8758						TOTAL DE 2015 À 2018		1.738.000,00		1.714.600,99
8759										
8760										
LMC Ganhos_OmEnt EntNfe CMU Res_CMU Inventário Inf_16.01.01 Inf_16.01.02 In										

PASTA LMC na planilha do Autuante – Diesel S-10 Aditivado 2015 à 2018:

1	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
	R	COD_ITEM	DESCR_ITEM	COD_N	COD_COI	DT_FE	ESTQ_ABE	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAIDAS
5057	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20161229	-	-	-	-
5065	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20161230	-	-	-	-
5073	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20161231	-	-	-	-
5101	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170105	-	-	-	-
5108	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170106	-	-	-	-
5115	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170107	-	-	-	-
5127	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170109	-	-	-	-
5134	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170110	-	-	-	-
5141	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170111	-	-	-	-
5148	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170112	-	-	-	-
5155	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170113	-	-	-	-
5162	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170114	-	-	-	-
5169	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170115	-	-	-	-
5191	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170119	-	-	-	-
5198	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170120	-	-	-	-
5205	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170121	-	-	-	-
5212	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170122	-	-	-	-
5224	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170124	-	-	-	-
5231	1300	12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921	820101033	20170125	-	-	-	-
8758						TOTAL DE 2015 À 2018		657.000,00		678.540,70
8759										
8760										
LMC Ganhos_OmEnt EntNfe CMU Res_CMU Inventário Inf_16.01.01 Inf_16.01.02 In										

PASTA LMC na planilha do Autuante – Óleo Diesel S-10 2015 à 2018:

1	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
	R	COD_IT	DESCR_ITEM	COD_N	COD_CO	DT_FE	ESTQ_AB	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAIDAS
8667	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181213	4.038,595	-	4.038,595	986,312
8672	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181214	3.046,925	-	3.046,925	957,808
8677	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181215	2.096,890	10.000,000	12.096,890	902,612
8682	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181216	10.957,575	-	10.957,575	541,608
8687	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181217	10.378,471	-	10.378,471	943,438
8692	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181218	9.454,931	-	9.454,931	1.421,948
8697	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181219	7.997,705	-	7.997,705	858,036
8702	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181220	7.112,015	-	7.112,015	1.283,288
8707	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181221	5.825,115	-	5.825,115	1.096,694
8712	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181222	4.716,110	-	4.716,110	789,725
8717	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181223	3.909,905	-	3.909,905	590,197
8722	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181224	3.304,305	-	3.304,305	526,665
8727	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181225	2.789,545	-	2.789,545	536,866
8732	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181226	2.233,150	5.000,000	7.233,150	1.188,117
8737	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181227	6.078,710	-	6.078,710	1.054,683
8742	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181228	5.011,340	-	5.011,340	1.401,995
8747	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181229	3.599,535	-	3.599,535	996,127
8752	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181230	2.581,370	-	2.581,370	695,679
8757	1300	11	OLEO DIESEL S-10	27101921	820101034	20181231	1.866,005	-	1.866,005	703,886
8758						TOTAL DE 2015 À 2018		619.000,00		621.753,01
8759										
8760										
8761										

PASTA LMC na planilha do Autuante – Gasolina Aditivada 2015 à 2018:

1	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
	R	COD_IT	DESCR_ITEM	COD_N	COD_CO	DT_FE	ESTQ_AB	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAIDAS
8669	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181214	4.171,070	-	4.171,070	1.027,805
8674	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181215	3.118,840	-	3.118,840	891,030
8679	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181216	2.206,655	-	2.206,655	522,323
8684	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181217	1.676,755	-	1.676,755	594,557
8689	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181218	1.074,940	5.000,000	6.074,940	869,629
8694	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181219	5.249,795	-	5.249,795	1.309,497
8699	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181220	3.906,120	-	3.906,120	981,292
8704	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181221	2.903,095	-	2.903,095	1.515,682
8709	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181222	1.358,815	-	1.358,815	895,029
8714	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181223	461,770	-	461,770	41,754
8719	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181224	423,920	10.000,000	10.423,920	669,974
8724	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181225	9.663,105	-	9.663,105	527,957
8729	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181226	9.129,420	-	9.129,420	849,569
8734	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181227	8.255,085	-	8.255,085	1.015,471
8739	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181228	7.214,210	-	7.214,210	3.722,482
8744	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181229	3.380,005	-	3.380,005	976,072
8749	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181230	2.373,195	-	2.373,195	1.039,058
8754	1300	3	GASOLINA ADITIVADA	27101259	320102002	20181231	1.317,180	-	1.317,180	876,889
8758						TOTAL DE 2015 À 2018		1.550.000,00		1.543.820,92
8759										
8760										
8761										

PASTA LMC na planilha do Autuante – Etanol Aditivado 2015 à 2018:

1	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
	R	COD_IT	DESCR_ITEM	COD_N	COD_CO	DT_FE	ESTQ_AB	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAIDAS
8671	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181214	2.710,060	-	2.710,060	586,611
8676	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181215	2.108,245	-	2.108,245	414,573
8681	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181216	1.684,325	-	1.684,325	396,649
8686	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181217	1.279,330	-	1.279,330	418,721
8691	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181218	851,625	5.000,000	5.851,625	537,991
8696	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181219	5.386,055	-	5.386,055	512,005
8701	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181220	4.859,940	-	4.859,940	641,413
8706	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181221	4.201,350	-	4.201,350	918,568
8711	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181222	3.251,315	-	3.251,315	870,864
8716	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181223	2.354,270	-	2.354,270	398,802
8721	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181224	1.949,275	-	1.949,275	478,051
8726	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181225	1.453,440	-	1.453,440	159,434
8731	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181226	1.294,470	5.000,000	6.294,470	525,031
8736	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181227	5.927,310	-	5.927,310	474,130
8741	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181228	5.435,260	-	5.435,260	537,193
8746	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181229	4.878,865	-	4.878,865	608,260
8751	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181230	4.254,340	-	4.254,340	562,726
8756	1300	8	ETANOL VPOWER	22071090	810101002	20181231	3.671,450	-	3.671,450	525,047
8758						TOTAL DE 2015 À 2018		437.000,00		431.820,94
8759										
8760										
8761										

A transcrição acima é 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 a Autuada vendeu mais do que comprou e, assim, especular que compras foram feitas sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a retenção do ICMS, é impossível.

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).

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

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 exemplificados, conforme a área técnica da Autuada:

Note que as sobras indevidas lançadas pelo autuante não são compensadas pelas faltas em volume muito similar, devendo essa compensação ser verificada, pois se há falta é evidente que haverá sobra, isso é oriundo do lançamento indevido do estoque de fechamento, aqui destacado, não uma compra de combustível sem o devido lançamento, um simples erro material, não uma fraude fiscal.

“1 - Trecho do auto de infração:

Omissões de Entradas de Combustíveis						15.151.046/0023-94
DT_FÉCH	DESCR_ITEM	COD_COMB	VOL_DISP (A)	VAL_AJ_GANHOS (B)	LIM_SEFAZ (C = 1,8387% x A)	OM_ENT (D = B - C)
20150501	GASOLINA COMUM	320102001	10.703,000	4.465,379	196,796	4.268,583

2 - Trecho da Planilha disponibilizada pelo AUTUANTE na lavratura do AI:

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
1	R	COD_IT	DESCR_ITEM	COD_NI	COD_CO	DT_FÉCH	ESTQ_AB	VOL_ENT	VOL_DISP	VOL_SAID	ESTQ_ES	VAL_AJ_PER	VAL_AJ_GAN	FECH_FIS
825	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20150430	19.168,000	-	19.168,000	8.296,365	10.871,635	168,635	-	10.703,000
832	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20150501	10.703,000	-	10.703,000	6.168,379	4.534,621	-	4.465,379	9.000,000
839	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20150502	9.000,000	25.000,000	34.000,000	5.763,897	28.236,103	-	-	28.236,103
846	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20150503	28.236,103	-	28.236,103	4.945,556	23.290,547	4.541,547	-	18.749,000

3 - Trecho do Sped Fiscal – EFD ICMS/IPI – Sistema Público de Escrituração Digital extraído do Receitanet BX 1.7.9 :

REGISTROS FISCAIS - MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS			
CONTRIBUINTE: VILAS - POSTO KALILANDIA LTDA			
CNPJ/CPF: 15.151.046/0023-94		INSCRIÇÃO ESTADUAL: 10416297	
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/05/2015 a 31/05/2015			
Data do fechamento:		01/05/2015	Código de item:
			1
Descrição:		GASOLINA COMUM	
Estoque de abertura			10.703,000
Volume total das entradas			0,000
Volume disponível			10.703,000
Volume total das saídas			6.168,379
Estoque escritural			4.534,621
Valor das perdas			0,000
Valor dos ganhos			4.465,379
FECHAMENTO FÍSICO			9.000,000

Data do fechamento:	03/05/2015	Código de item:	1
Descrição:	GASOLINA COMUM		
Estoque de abertura	28.236,103		
Volume total das entradas	0,000		
Volume disponível	28.236,103		
Volume total das saídas	4.945,556		
Estoque escritural	23.290,547		
Valor das perdas	4.541,547		
Valor dos ganhos	0,000		
FECHAMENTO FÍSICO	18.749,000		

Perceba, nobre julgador, que a SOBRA indevidamente autuada é compensada por uma FALTA equivalente, um erro de lançamento no estoque de fechamento, não há ganho indevido e/ou sonegação, não foi considerado em nenhuma autuação a devida compensação.”

“Note que as sobras indevidas lançadas pelo autuante não são compensadas pelas faltas em volume muito similar, devendo essa compensação ser verificada, pois se há falta é evidente que haverá sobra, isso é oriundo do lançamento indevido do estoque de fechamento, aqui destacado, não uma compra de combustível sem o devido lançamento, um simples erro material, não uma fraude fiscal.

1 - Trecho do auto de infração:

Omissões de Entradas de Combustíveis

15.151.046/0023-94

DT_FECH	DESCR_ITEM	COD_COMB	VOL_DISP (A)	VAL_AJ_GANHO (B)	LIM_SEFAZ (C = 1,8387% x A)	OM_ENT (D = B - C)
20150518	GASOLINA COMUM	320102001	17.629,771	5.660,921	324,159	5.336,762

2 - Trecho da Planilha disponibilizada pelo AUTUANTE na lavratura do AI:

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
	R	COD_ITEM	DESCR_ITEM	T	COD_N	COD_COI	DT_FEC	ESTQ_ABI	VOL_ENT	VOL_DIS	VOL_SAID	ESTQ_ES	VAL_AJ_PER	FECH_FIS
951	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	3201	320102001	20150518	17.629,771	-	17.629,771	5.719,692	11.910,079	5.660,921	17.571,000
958	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20150519	17.371,907	-	17.371,907	6.868,416	10.503,491	5.769,491	-	4.734,000
965	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20150520	4.497,296	15.000,000	19.497,296	6.449,382	13.047,914	-	358,086	13.406,000
972	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20150521	13.406,000	-	13.406,000	7.090,771	6.315,229	136,229	-	6.179,000

3 - Trecho do Sped Fiscal – EFD ICMS/IPI – Sistema Público de Escrituração Digital extraído do Receitanet BX 1.7.9 :

Data do fechamento:	18/05/2015	Código de item:	1
Descrição:	GASOLINA COMUM		
Estoque de abertura	17.629,771		

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped
Versão: 2.7.2 do Visualizador

Página 164 de 302

REGISTROS FISCAIS - MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS	
CONTRIBUINTE: VILAS - POSTO KALILANDIA LTDA	
CNPJ/CPF: 15.151.046/0023-94	
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/05/2015 a 31/05/2015	
INSCRIÇÃO ESTADUAL: 10416297	
Volume total das entradas	0,000
Volume disponível	17.629,771
Volume total das saídas	5.719,692
Estoque escritural	11.910,079
Valor das perdas	0,000
Valor dos ganhos	5.660,921
FECHAMENTO FÍSICO	17.571,000

Data do fechamento:	19/05/2015	Código de item:	1
Descrição:	GASOLINA COMUM		
Estoque de abertura	17.371,907		
Volume total das entradas	0,000		
Volume disponível	17.371,907		
Volume total das saídas	6.868,416		
Estoque escritural	10.503,491		
Valor das perdas	5.769,491		
Valor dos ganhos	0,000		
FECHAMENTO FÍSICO	4.734,000		

Perceba, nobre julgador, que a SOBRA indevidamente autuada é compensada por uma FALTA equivalente logo 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.”

“Note que as sobras indevidas lançadas pelo autuante não são compensadas pelas faltas em volume muito similar, devendo essa compensação ser verificada, pois se há falta é evidente que haverá sobra, isso é oriundo do lançamento indevido do estoque de fechamento, aqui destacado, não uma compra de

combustível sem o devido lançamento, um simples erro material, não uma fraude fiscal.

1 - Trecho do auto de infração:

Omissões de Entradas de Combustíveis

15.151.046/0023-94

DT_FECH	DESCR_ITEM	COD_COMB	VOL_DISP (A)	VAL_AJ_GANHOS (B)	LIM_SEFAZ (C = 1,8387% x A)	OM_ENT (D = B - C)
20150611	GASOLINA COMUM	320102001	10.199,000	20.287,246	187,529	20.099,717

2 - Trecho da Planilha disponibilizada pelo AUTUANTE na lavratura do AI:

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
1	R	COD_IT	DESCR_ITEM	COD_N	COD_CO	DT_FEC	ESTQ_AB	VOL_ENT	VOL_DIS	VOL_SAID	ESTQ_ESC	VAL_AJ_PER	VAL_AJ_GAN	FECH_FIS
1117	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20150611	10.199,000	-	10.199,000	6.748,246	3.450,754	-	20.287,246	23.738,000
1124	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20150612	23.738,000	20.000,000	43.738,000	6.931,840	36.806,160	20.087,160	-	16.719,000

3 - Trecho do Sped Fiscal – EFD ICMS/IPI – Sistema Público de Escrituração Digital extraído do Receitanet BX 1.7.9 :

Data do fechamento:	11/06/2015	Código de item:	1
Descrição:	GASOLINA COMUM		
Estoque de abertura	10.199,000		
Volume total das entradas	0,000		
Volume disponível	10.199,000		
Volume total das saídas	6.748,246		
Estoque escritural	3.450,754		
Valor das perdas	0,000		
Valor dos ganhos	20.287,246		
FECHAMENTO FÍSICO	23.738,000		

Data do fechamento:	12/06/2015	Código de item:	1
Descrição:	GASOLINA COMUM		
Estoque de abertura	23.738,000		
Volume total das entradas	20.000,000		
Volume disponível	43.738,000		
Volume total das saídas	6.931,840		
Estoque escritural	36.806,160		
Valor das perdas	20.087,160		
Valor dos ganhos	0,000		
FECHAMENTO FÍSICO	16.719,000		

Perceba, nobre julgador, que a SOBRA indevidamente autuada é compensada por uma FALTA equivalente logo 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”.

“Note que as sobras indevidas lançadas pelo autuante não são compensadas pelas faltas em volume muito similar, devendo essa compensação ser verificada, **pois se há falta é evidente que haverá sobra**, isso é oriundo do lançamento indevido do estoque de fechamento, aqui destacado, **não uma compra de combustível sem o devido lançamento, um simples erro material, não uma fraude fiscal.**

1 - Trecho do auto de infração:

Omissões de Entradas de Combustíveis

15.151.046/0023-94

DT_FECH	DESCR_ITEM	COD_COMB	VOL_DISP (A)	VAL_AJ_GANHOS (B)	LIM_SEFAZ (C = 1,8387% x A)	OM_ENT (D = B - C)
20151208	GASOLINA COMUM	320102001	15.647,000	8.673,240	287,701	8.385,539

2 - Trecho da Planilha disponibilizada pelo AUTUANTE na lavratura do AI:

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	
1	R	COD_IT	DESCR_ITEM	DT	COD_N	COD_CO	DT_FEC	ESTQ_AB	VOL_ENT	VOL_DIS	VOL_SAID	ESTQ_ESC	VAL_AJ_PER	VAL_AJ_GAN	FECH_FIS
2346	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20151207	12.305,000	-	12.305,000	7.491,539	4.813,461	-	-	833,539	5.647,000
2353	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20151208	5.647,000	10.000,000	15.647,000	6.721,240	8.925,760	-	-	8.673,240	17.599,000
2360	1300	1	GASOLINA COMUM	27101259	320102001	20151209	17.599,000	10.000,000	27.599,000	5.542,125	22.056,875	8.736,875	-	-	13.320,000

3 - Trecho do Sped Fiscal – EFD ICMS/IPI – Sistema Público de Escrituração Digital extraído do Receitanet BX 1.7.9 :

Data do fechamento:	08/12/2015	Código de item:	1
Descrição:	GASOLINA COMUM		
Estoque de abertura			5.647,000
Volume total das entradas			10.000,000
Volume disponível			15.647,000
Volume total das saídas			6.721,240
Estoque escritural			8.925,760
Valor das perdas			0,000
Valor dos ganhos			8.673,240
FECHAMENTO FÍSICO			17.599,000

Data do fechamento:	09/12/2015	Código de item:	1
Descrição:	GASOLINA COMUM		
Estoque de abertura			17.599,000
Volume total das entradas			10.000,000
Volume disponível			27.599,000
Volume total das saídas			5.542,125
Estoque escritural			22.056,875
Valor das perdas			8.736,875
Valor dos ganhos			0,000
FECHAMENTO FÍSICO			13.320,000

Perceba, nobre julgador, que a SOBRA indevidamente autuada é compensada por uma FALTA equivalente logo 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”.

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

Resumindo a discussão sobre a VERDADE MATERIAL: os arquivos da EFD demonstram com clareza os totais vendidos pela Autuada em cada exercício, que não existiram vendas não registradas e que as saídas encontram respaldo nos estoques (iniciais e finais) e nas entradas/compras realizadas com notas fiscais e retenção do ICMS. O lançamento de ofício é totalmente IMPROCEDENTE.

DECISÃO LIMINAR DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DA BAHIA

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

*“Dessa forma, diante dos argumentos expendidos e comprovados, sem adentrar no mérito, mas porque vislumbrei presentes os requisitos autorizadores, **CONCEDO A LIMINAR** para determinar em caráter antecedente, para determinar ao Réu que se abstenha de inscrever em dívida ativa os créditos tributários objetos dos autos de infrações objetos desta lide, ou, se já o fez, que proceda a suspensão da exigibilidade; além de se abster de realizar novas autuações e cobranças em face dos Autores com fundamento nos arts. 4º, §§ 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 com alterações posteriores, relativo a cobrança de recolhimento de ICMS sobre variação volumétrica dos combustíveis acarretada pelo aumento da temperatura; ficando o Réu, ainda, impossibilitado de promover qualquer cobrança judicial ou extrajudicial, e incluir o nome dos postos de combustíveis autuados em cadastros de inadimplentes, bem como dos sócios que compõe o quadro societário, expedindo em favor destes, sempre que solicitada, a certidão negativa de débitos fiscais referente aos autos impugnados, sob pena de multa diária no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), limitado ao valor da causa, sem prejuízo das demais cominações legais em função de eventual descumprimento de ordem judicial.” (Destacamos)*

DISPENSA DA MULTA POR INFRAÇÃO E ACRÉSCIMOS LEGAIS

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

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

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 art. 100 é **IMPOSITIVO, terminando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais, em consonância, ainda, com os seguintes precedentes do CONSEF:**

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0256-11/18 -EMENTA. ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, DOS VALORES DO ICMS, PIS/COFINS. *Discordo do Recorrente quando diz que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, §§ §§ §§ 4º da Lei Complementar nº 87/96, pois entendo que os incisos I e I, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis. A jurisprudência deste Conselho está se firmando no sentido de manter a procedência destes lançamentos, notadamente a partir de decisões judiciais que acolheram a procedência da autuação, embora deva reconhecer que ainda nenhum dos processos transitou em julgado. De forma exemplificada, trago abaixo, trecho de decisão judicial convalidando os julgamentos deste Conselho de Fazenda. Entendo que o caráter punitivo da multa fica dissociado dos fatos pretéritos, visto à época, exercício de 2012, o Recorrente não adotava nenhum critério que frontalmente caracterizasse atitude passível de punição, estando assim, acobertado pela norma descrita no inciso III do art. 100 do CTN, razão porque, concedo a dispensa da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria. (Destacamos)*

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0260-11/18 - EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. *Discordo do Recorrente quando diz que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, §§ §§ §§ 4º da Lei Complementar 87/96, pois entendo que os incisos I e II, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis. A jurisprudência deste Conselho está se firmando no sentido de manter a procedência destes lançamentos, notadamente a partir de decisões judiciais que acolheram a procedência da autuação, embora deva reconhecer que ainda nenhum dos processos transitou em julgado. Entendo que o caráter punitivo da multa fica dissociado dos fatos pretéritos, visto à época, exercício de 2011, o Recorrente não adotava nenhum critério que frontalmente caracterizasse atitude passível de punição, estando assim, acobertado pela norma descrita no inciso III do art. 100 do CTN, razão porque, concedo a dispensa da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento. Rejeitadas as nulidades arguidas. Indeferido o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. (Destacamos)*

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) – art. 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 documentação fiscal e contábil da Autuada, revisão do lançamento, **pleiteando nova ouvida da PGE sobre toda a matéria de acima tratada**, pede que seja declarada a nulidade da a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, se mantido o ilegal e infundado lançamento, a dispensa da multa e acréscimos legais.

Observando que nos autos consta vazio o envelope de fl. 285, vê-se Informação Fiscal impressa prestada nas fls. 217-284) novamente discorrendo sobre alguns fatos já aduzidos na Informação Fiscal anterior e rebatendo fatos arguidos, acompanhada de demonstrativos e planilhas ilustrativas e com destaques para suporte dos argumentos (fls. 255-284).

Conforme numeração de página da Informação Fiscal exposto no Sumário (fls. 218-219), repetem e reforçam os argumentos já efetuados em relação aos títulos: “*A correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal; O controle dos estoques nas Ciências Contábeis; O inventário dos estoques (pg. 4); A frequência de realização dos inventários; O controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores; O controle fiscal: O Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital (pg. 5); A posição do STJ sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis (pg. 10); A alteração procedimental na auditoria de estoques de combustíveis nos postos revendedores introduzida pela Port. 159/19 que alterou a Port. 445/98 (pg. 13); O fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela SEFAZ Bahia para os ganhos registrados na EFD (fl ; Os erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD (pg. 15); Sobre cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis; A legislação aplicável no cálculo do ICMS devido (pg. 20); O ICMS devido como responsável solidário (pg. 21); O ICMS devido de reponsabilidade do próprio sujeito passivo (pg.22); Conclusão (pg. 24); Os erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD; A checagem de possíveis erros no controle de estoques registrados na EFD (pg. 25); Os supostos erros na fiscalização apontados pela impugnante; O cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas; O cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas (pg. 28); Conclusão (pg. 30); Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor; Os livros como meio de prova contra o empresário (pg. 30); A utilização na fiscalização da escrituração fiscal digital (EFD). A validade jurídica da EFD (pg. 32); O uso do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova de erros na EFD (pg. 33); Conclusão (pg. 34); Sobre a falta do registro das notas fiscais de entradas objeto da autuação (pg. 35).*

Seguindo, também nas fls. 289-311-v, passam aos novos argumentos que não foram destacados:

Quanto à preliminar:

A violação do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Lembram que a CF/88 dita que aos litigantes em processo administrativo são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV da CF/88). Cita ensinamento Hugo de Brito Machado Segundo em “Processo tributário”. Portanto, afirmam que meros procedimentos fiscais não suscitam a aplicação do contraditório e da ampla defesa. Cita esclarecimento de Fabiana Del Padre Tomé na obra “A prova no direito tributário”, 3ª ed.

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

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

As alegadas violações à ampla defesa. A falta de apresentação de todas as planilhas elaboradas no procedimento de fiscalização que antecedeu ao lançamento.

Salientam que ao realizar uma auditoria fiscal, sempre manuseamos os livros e documentos das empresas. Ao fim do trabalho, utilizando as informações desses, elaboramos demonstrativos que comprovam a ocorrência dos fatos geradores do imposto cobrado no exato teor do art. 46 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal vigente (RPAF/99 - reproduzido):

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

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

Assim, não é verdade que a impugnante “*não recebeu diversos demonstrativos analíticos, imprescindíveis à formação do PAF*”. Não é verdade que houve uma “tentativa de sanear o feito” - houve, sim, zelo em percorrer a proverbial “milha extra” para esclarecer as dúvidas da impugnante, ainda que sobre a sua própria escrituração fiscal. Também, não é verdade que “*a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46 do RPAF*” sendo inválida e não podendo “surtir qualquer efeito, inclusive diante da contagem do ‘prazo decadencial’”.

A violação dos princípios da legalidade e da verdade material.

Dizem que de acordo com o magistério de José dos Santos Carvalho Filho, em seu “Manual de direito administrativo”, 27ª ed., “toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei”, isso em obediência ao princípio da legalidade insculpido no *caput* do art. 37 da Constituição Federal. E, na Administração Tributária, esse princípio tem como consequência o dever de o fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob pena de nulidade do lançamento.

Citam ensinamento de Celso Antônio Bandeira De Mello, em seu “Curso de direito administrativo”, 28ª ed. sobre o princípio da verdade material e esclarecimento de James Marins, em “Direito processual tributário brasileiro”, 13ª ed., explicando 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.

Ressaltam que essa avaliação é sempre dentro de um sistema de referência, pois “a determinação do que seja verdadeiro dá-se mediante o emprego das regras impostas pelo sistema dentro do qual se insere a proposição cuja veracidade se examina”, conforme ensina Fernanda Del Padre Tomé (“A prova no direito tributário”, 3ª ed.). Por isso, ao utilizar os registros da EFD como prova, levaram em consideração:

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

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

Verificam que a impugnante se queixa de que:

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

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

Afirmam ser claro que não significa que a impugnante não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC). Mas, nesse caso, cabe à impugnante demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” (Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1) a incorreção dos lançamentos feitos na EFD (art. 373, II, do CPC); isto é, compete à impugnante o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Descortinam:

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

A violação do princípio da reserva legal ou da legalidade tributária.

Pontuam que o art. 150, I da Constituição Federal de 1988 proíbe o estado de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” em que de acordo com o art. 3º do CTN, o ICMS é prestação “instituída em lei”.

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

Reafirmam ser errado 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*”, ou que trata da “*incidência de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica*”, ou que o meio de apuração foi “*criado pela autoridade fiscal*”, ou que “*o autuante não seguiu o roteiro legal*”, ou que “*o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular*”, ou que “*o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ*”.

Quanto ao mérito.

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

Chamam atenção para um fato a 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.

Destacam que no caso dos postos revendedores de combustíveis (PRC) o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Por isso, seu controle da movimentação dos combustíveis deve ser feito diariamente e anotados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o fisco. Então, dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98 que passa a utilizar as informações do registro 1300 da EFD e dar real efetividade aos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis realizados nos postos revendedores.

Ressaltam que, até a publicação da Portaria nº 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 (LRI).

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

O caráter procedimental da Portaria nº 445/98.

Dizem que o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias é uma técnica criada pelas Ciências Contábeis que pode ser empregada pelo fisco baiano nos termos da Portaria nº 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.

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

Dizem que Antoni 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.

Afirmam que algo semelhante aconteceu com a introdução do parágrafo único no art. 10 da Portaria nº 445/98. Até então, pelo uso de uma técnica inadequada utilizando uma “lente macro” para analisar a movimentação dos estoques dos postos revendedores de forma anual. Nesse método não se via os inúmeros fatos geradores que aconteciam de forma diária. Contudo, quando

se passou a utilizar uma “lente micro” se tornou possível perceber diversos fatos geradores diários antes ocultos. E, semelhantemente ao que aconteceu com Leeuwenhoek, esses fatos contábeis existiam, mas não eram percebidos, pois não se utilizava um procedimento técnico que permitisse capturar-los.

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

A retroatividade da aplicação da nova norma procedimental.

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

A apuração diária da ocorrência dos fatos geradores.

Citam o art. 116, I do CTN para destacar 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 e com parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, passou-se a identificar omissões de entradas ocorridas a cada dia de movimentação dos combustíveis.

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

Explicam que os combustíveis estão sujeitos ao “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima) por serem “uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag N.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

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

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

Portanto, argumentam que com o aumento da temperatura de 20°C para 35°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1.017,46 litros – uma variação de 17,46 litros (ou 1,746%) para uma variação de 15°C na temperatura do combustível. Acosta ilustração: Figura 4: Tabela de conversão de densidade dos derivados de petróleo - Resolução CNP 6/70 para demonstrar o esclarecimento.

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

Dessa forma, afirmam que *“o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”*, sendo *“forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”*, e, se não houvesse essa cobrança, estaria *“compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”* (STJ, REsp Nº 1.833.748).

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

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

Notam 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.

Observam 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.

As retificações dos arquivos EFD apresentados.

Dizem que constatados erros na escrituração fiscal já apresentada ao fisco, essa pode ser retificada na forma indicada no art. 251 do RICMS-BA/12 e o Ajuste SINIEF 02/2009 (reproduzidos).

Destacam que os arquivos da EFD já apresentados ao fisco poderão ser retificados pelo contribuinte até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária. Por exemplo: arquivo EFD de 05/2014, entregue até 25/06/2014, pode ser retificado livremente até 31/08/2014. Após esse prazo, as retificações nas EFD somente podem se dar mediante autorização da Secretaria de Fazenda - comando a ser inserido através do sistema EFD, disponível tanto para o contribuinte quanto para o Auditor Fiscal.

Salientam que 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.

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

ignorância ou desconhecimento dessas regras de validade jurídica.

Sendo assim, a afirmação de que 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, conforme demonstração: Figura 7: A indicação que o contribuinte está sob ação fiscal quando da apresentação de nova EFD e Figura 8: O contribuinte é informado das condições impostas pelo Ajuste SINIEF quando da apresentação da retificação da sua EFD – fls. 291.

Os erros de medição.

Lembram que existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que sendo mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Dessa forma, na prática 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.

Reportam 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.

Os erros na digitação do FECH_FISICO.

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

Dessa forma, afirmam não ser plausível digitar 1300 por erro quando se pretendia digitar 5000, pois 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”.

Notam 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:

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

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

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

Frisam que um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos

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

Explicam 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, conforme a Figura 9: A falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor dela e a Figura 10: A anotação de uma entrada sem entrada física no estoque gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada.

Ressaltam que conferimos as datas de cada entrada de combustíveis no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no registro C100 sem que tenhamos encontrado qualquer erro.

As movimentações entre postos feitas sem documentação fiscal.

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

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

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

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

Posto operando como TRR.

Outro fato irregular, mas comumente presente nas operações dos postos, é o fato de alguns operarem como verdadeiras TRRs vendendo combustível diretamente às transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento.

Nesses casos, disseram que a análise do registro 1300 não é suficiente para detectar irregularidades fiscais, pois, operando de forma irregular, o posto não anota todas as suas entradas e saídas nesse registro.

As movimentações entre o FECH_FISICO e o ESTQ_ABERT do dia seguinte.

Esclarecem 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.

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

O levantamento quantitativo de estoques feito anualmente.

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

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

Anexam os levantamentos de estoques feitos a cada ano para cada combustível com base nos dados do registro 1300.

A concessão de prazo para a regularização da EFD.

Destacam que a não aplicação do art. 247, § 4º do RICMS/12.

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

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

No caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constataram 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).

Acrescentam 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.

A inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 55/14

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

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

Afirmam 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.

Os alegados erros nos registros 1300 da EFD.

Pontuam que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da impugnante deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II do CPC. Mais ainda, a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega.

Afirmam que não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde. Também, não basta argumentar que “*esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam*”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Por fim, sustentam 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.

A falta de apresentação da EFD com o registro 1300.

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

Ainda, deve-se observar 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.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 314 a 355, o representante do autuado repete os argumentos das peças defensivas apresentadas, finalizando o seguinte:

Pede e requer pela:

- Nulidade da Decisão por cerceamento de defesa, por alegações defensivas não apreciadas;
- Nulidade do Auto de Infração devido à impossibilidade da alteração do fulcro do lançamento, pelo art. 196 do CTN, pela aceitação da validade das retificações feitas na EFD e autorizadas pela SEFAZ, pelo enquadramento legal apresentado, pela aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07, pela ilegitimidade passiva referente à responsabilidade tributária, pela ofensa ao procedimento regular da Portaria nº 445/98, pela ilegalidade e da Portaria nº 159/19;
- Dispensa da multa por infração e acréscimos leais;
- Improcedência do Auto de Infração pela aceitação da retificação autorizada do SPED FISCAL, pelo princípio da verdade material e pela dispensa de multa e acréscimos moratórios.

Finalizam requerendo a Nulidade ou Improcedência do Auto de Infração.

Acostam Decisão Judicial nº 8009255-56.2022.8.05.0001 (fls. 356/365) do Tribunal de Justiça da Bahia da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador.

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

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”.

À fl. 369 (frente e verso), consta Informação Fiscal dizendo que todos os pontos do Impugnante foram contestados de forma específica, conforme orientado pelo art. 127 do RPAF e o contribuinte não trouxe nada de novo na manifestação anterior, de modo que reitera os argumentos das suas Informações fiscais.

Quanto às duas decisões judiciais recentes, diz que a da 3ª Vara de Fazenda Pública de Salvador foi concedida sem que a Bahia fosse ouvida, e a da 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, ela trata de variações volumétricas decorrentes de aumento de temperatura, o que, diz, não é o caso tratado nos autos, de modo que a defesa do Impugnante não elide a autuação.

Presente na sessão de julgamento, a autoridade fiscal autuante.

VOTO

Como exposto no relatório, trata-se do Auto de Infração constituindo crédito de ICMS no valor histórico de R\$ 222.680,54, sendo que a Infração 01 *(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 terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD)*, representa 99,99% da exação pelo Auto de Infração. Período de ocorrência: Exercícios 2015, 2016, 2017 e 2018.

Como detalhado no relatório acima, em 28/01/2020 o sujeito passivo instalou contraditório impugnando o auto (fls. 22-61) que, em face da reabertura de prazo indicada no pedido de diligência de fl. 123, teve o início remanejado para 07/09/2021, data da ciência regularmente efetivada (Intimação de fl. 129) que deve ser considerada como da constituição definitiva do crédito para os consequentes efeitos legais.

Cuidando objetivamente da Infração 01, arguiu preliminares de nulidade e, por diversas razões de fato e direito (inclusive, com fundamento no art. 196 do CTN) em preliminar de mérito, sustentou decadência parcial e a sua improcedência em toda matéria de mérito.

Nova Impugnação foi apresentada em 05/11/2021 (nesta, aduzindo alegação de impossibilidade de auditoria para os exercícios 2016 a 2018, uma vez que ter sido cientificada para fiscalização relativa ao exercício 2015) e, opondo-se à Impugnação as autoridades fiscais autuantes apresentaram a Informação Fiscal de fls. 217-311.

Na fase de instrução processual, em 28/01/2021 o PAF foi diligenciado à PGE-PROFIS (fls. 98-100) que se manifestou com o Parecer de fls. 108-120, datado de 22/03/2021, homologado pelo Procurador Chefe em 20/05/2021.

Com a manifestação de fls. 314-355 e documentos de fls. 354-365, em 01/03/2022 o sujeito passivo voltou aos autos legalmente representado, oportunidade em que juntou aos autos cópia da decisão por tutela cautelar PROCEDIMENTO COMUM CÍVIL Nº 80092555-56.2022.8.05.0001, 3ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DE SALVADOR e sentença de mérito no PROCEDIMENTO COMUM CÍVEL n. 8024453-36.2022.8.05.0001, 4ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DE SALVADOR, tratando da mesma questão envolvida neste PAF.

Em pesquisa *interna corporis* constatei que AI composto nestes autos tem guarida no Processo: HABILITAÇÃO nº 8024453-36.2022.8.05.0001 tendo por requerente o POSTO KALILANDIA LTDA e como requerido o ESTADO DA BAHIA, ação em que, além da similaridade material, o autor sustenta a nulidade das intimações de protesto pois que não preenchem” os requisitos de validade exigidos por lei.

Nelas figuram o contribuinte autuado como sujeito ativo e o estado da Bahia como réu, de modo que, escolhendo, assim, a via judicial para a lide administrativa que se apresenta nestes autos, sobre este caso, com meus destaques, é de incidir a seguinte normativa:

COTEB:

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

RPAF/99:

Art. 113. Compete à Procuradoria Geral do Estado - PGE proceder ao controle da legalidade e à Secretaria da Fazenda, através da Diretoria de Arrecadação, Crédito Tributário e Controle – DARC, a inscrição dos créditos tributários na Dívida Ativa.

§ 1º Para efeito do cumprimento do disposto no “caput” deste artigo, a DARC, **após saneamento, encaminhará à PGE, o processo de que se originar o crédito tributário.**

§ 2º Na hipótese da PGE não se manifestar expressamente contrária ao ato de inscrição na dívida ativa, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir do recebimento do processo, a DARC efetivará a inscrição.

§ 3º **No limite de suas competências, a DARC e a PGE, antes da inscrição do débito revel, poderão solicitar diligências no sentido de sanar irregularidades na constituição do crédito, sendo que a PGE poderá, ainda, determinar a reabertura de prazo de defesa.**

§ 4º Revogado.

§ 5º **Constatada a existência de vício insanável ou ilegalidade flagrante em lançamento de crédito tributário, ainda que inscrito em dívida ativa, a PGE deverá:**

I - representar ao Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, tratando-se de auto de infração;

II - emitir parecer autorizando a DARC proceder ao cancelamento do crédito tributário, tratando-se de notificação fiscal ou débito declarado.

§ 6º Na hipótese do inciso I do §§ §§ § 5º estando o crédito tributário inscrito em dívida ativa, a DARC deverá suspender a inscrição até a decisão do CONSEF.

...

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

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

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

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

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

I - acompanhada do depósito do seu montante integral;

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

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

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

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

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

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

Portanto, pelo exposto, tenho por PREJUDICADA a análise do contraditório relativo à Infração 01, mas, por ter direta repercussão quanto ao valor líquido da infração, a questão prejudicial de mérito relativo ao prazo decadencial, deve ser apreciada, inclusive para as infrações 02 e 03 (Entrada de mercadoria(s), bem(ns) ou serviço (s) sujeito a tributação sem registro na escrita fiscal – Multa), ainda que não arguida, por ser matéria de ordem pública, ainda que não contestadas na peça de defesa prejudicada.

No que diz respeito ao prazo decadencial, há no CTN duas regras para contagem de prazo dentro do qual a Fazenda Pública pode constituir crédito tributário: **Regra Geral** (Art. 173) possível a todos os tributos: **a)** 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em

que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado; **b) Regra Especial** para tributos originalmente sujeitos a lançamento por homologação: 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Pois bem, depois de muitas discussões com variados entendimentos tanto no âmbito administrativo como judicial, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, órgão competente para representar o estado junto ao Poder Judicial e assessorar o Poder Executivo em questões legais, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, objetivando consolidar a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS:

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §§ §§ §§ 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, §§ §§ §§ 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, §§ §§ §§ 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) -, é mister **seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.**

A Infração 01 acusa o contribuinte de deixar de recolher o imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão do registro da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, ou seja, o contribuinte NÃO declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitiu a realização da operação ou prestação tributável.

O crédito fiscal objeto das infrações 02 e 03, é de falta de registro de documentos fiscais na Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Os dados da auditoria foram obtidos confrontando registros efetuados pelo contribuinte em sua EFD e por ele encaminhada ao Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital – SPED com demais informações do sujeito passivo constantes nos sistemas do sujeito ativo tributário. Portanto, com ocorrências NÃO declaradas ao Fisco em cumprimento de obrigações acessórias.

Conforme disciplina exposta no Incidente de Uniformização, aplica-se a **Regra Geral** em lançamentos de tributos sujeitos a homologação pelo ente tributante a fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação (parte final do último parágrafo da nota 2), situação em que se inclui:

- 1.) Quando: **a)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; **b)** o contribuinte **não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável** (como no presente caso); **c)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação (**Nota 1**).
- 2.) Quando: **a)** tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, em casos, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação (**1º parágrafo da Nota 2**); **b)** se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação (**2º parágrafo da Nota 2**).

Ora, pelos destaques feitos, é de se ter em conta que, por exemplo, em caso de uso indevido de crédito pode haver contagem de prazo pela Regra Especial (quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário) ou Regra Geral (por exemplo: utilização de créditos fiscais **manifestamente ilegítimos**).

Os fatos geradores objetos das infrações não constam registrados na EFD. Portanto, não foram levados pelo contribuinte a conhecimento do sujeito ativo desta relação jurídica e a contagem do prazo decadencial ocorre pela Regra Geral de 5, (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da sua ocorrência.

Sem embargo, é de considerar que o ICMS tem, por característica, apuração em períodos mensais concentrando todas as ocorrências do mês no último dia de cada período, data em que, por deferência do ente tributante, estipula-se como a da ocorrência do fato gerador diário, para aplicação da norma de incidência.

Ora, as ocorrências da Infração 01 são dos períodos dezembro 2015 a dezembro 2018 e a ciência válida do sujeito passivo ocorrem em 07/09/2021 (fl. 129). Logo, ainda que a defesa no âmbito administrativo esteja prejudicada, as ocorrências de 2015 não podem ser exigidas, em face da extinção por decadência (CTN: Art. 150, V).

Portanto, no pertinente controle de legalidade do crédito constituído, deve-se observar que do valor autuado (R\$ 222.474,75) pode ser exigido R\$ 181.494,88, relativo às ocorrências de 2016 a 2018 contidas no demonstrativo de débito da Infração.

Infração 02

As ocorrências são: 30/04, 30/05, 30/06, 30/07 de 2015 e 30/04/2017.

Assim, considerando a ciência do Auto de Infração em 07/09/2021, apenas o valor relativo à ocorrência 30/04/2018 (R\$ 54,98) pode ser legalmente exigida.

Infração parcialmente subsistente.

Infração 03

A ocorrência se deu em 30/04/2018. Portanto, não ocorreu extinção do crédito constituído no auto.

Infração subsistente.

Pelo exposto, voto PREJUDICADO o contraditório administrativo para a Infração 01 e pela

PROCEDÊNCIA PARCIAL das demais infrações.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0069/19-1**, lavrado contra o **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto valor de **R\$ 222.474,75**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 89,98**, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05. Deve o presente PAF ser encaminhado para a Procuradoria Geral do Estado da Bahia através da sua Procuradoria Fiscal, para os devidos fins, diante da infração 01 referente à interposição de ação judicial relativa à matéria nela tratada.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de agosto de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR