

**A. I. Nº** - 281231.0003/20-8  
**AUTUADO** - P.G.P.S. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTES** - LUCAS XAVIER PESSOA e MARCO ANTONIO PORTO CARMO  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFAZ COSTA DO CACAU  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 20/10/2022

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0170-02/22-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO SUJEITO PASSIVO. FUNÇÃO DO PMPF. PARCELA DO CRÉDITO FISCAL. MERCADORIAS DE TERCEIRO DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. OMISSÃO DE ENTRADAS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. Infração subsistente. Rejeitada as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em tela foi expedido em 09/03/2020, para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 339.966,26, mais multa de 100%, em face da seguinte acusação:

**Infração 01 - 04.07.02.** Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Valor: R\$ 339.966,26. Período: Exercícios 2017, 2018 E 2019. Enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, IV; Art. 6º, IV; Art. 23, § 6º, II, “a” da Lei 7014-96, c/c art. 10, Parágrafo único da Port. 445/98. Multa: 100%, art. 42, III, da Lei 7014/96.

O autuado apresenta Impugnação às fls. 26 a 65. Inicialmente requer que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada na ação administrativa, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Suscita a nulidade da intimação realizada, via DTE, dia 12/03/2020, eis que não fizeram acompanhar, como ordena o art. 46 do RPAF, dos demonstrativos necessários ao regular exercício do direito de defesa.

Observa que na exigência, embora os fiscais cite o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 (dispositivo que foi incluído pela Portaria nº 159/19), teria suporte no art. 10, I, “b” do mesmo diploma, que estabelece, para o caso de apuração de omissão do registrado de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, via regular auditoria de estoques: “...*de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo...*”. Acrescenta que, percebe-se 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.

Esclarece que não existe relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, notadamente, o fato narrado no Auto de Infração, pois 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.

Registra que para a cobrança da parcela de ICMS descrita no inciso I, “b” da Portaria nº 445/98,

com redação dada pela Portaria nº 159/19, é necessário, 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.

Inferre que o excesso na variação volumétrica tem que ser 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. Afirmou que não encontrou no presente Auto de Infração a devida e regular apuração, via regular auditoria de estoques, do imposto pertinente à responsabilidade solidária, aí sim por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, é nula de pleno direito a presente autuação.

Pondera que se admitir 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. 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 possibilitou não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada (omissão de receita).

Ressalta que no que tange à constatação da presunção, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, a pretensão fiscal é 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 saída/receita).

Destaca que, no caso concreto, os Autuantes retiraram do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Elegeram, portanto, apenas os supostos “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações, como sendo “anuais”, porém usando apenas dados que seriam de supostos “ganhos diários”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, diário, sendo as quantidades teriam sido extraídas da EFD/LCM (não levantadas/apuradas), erigidas à condição de “aquisições sem NF”, ou seja, “omissões de entradas”, ocorrência que, a teor da Lei 7.014/96 e das Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Salientou que de acordo com o demonstrativo “sintético” apresentado, os Autuantes elegeram critério de apuração sem amparo legal, apresentando, por via conexa, demonstração inteiramente incompatível com o enquadramento citado e, portanto, ilegal, eis que não se pode dissociar a dispositivo legal apontado no Auto de Infração de todo o conteúdo da Lei nº 7.014/96, da Portaria nº 445/98, da Portaria nº 310/90 e da Instrução Normativa nº 56/07.

Alega nulidade do lançamento, por 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.

Sustenta que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada. Apesar da acusação de que a Autuada teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração teria sido realizada com base em parte dos dados encontrados na EFD/LCM (acostada ao PAF?), o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte. Ademais, para se chegar à conclusão reportada no Auto de Infração, só dois caminhos poderiam ser adotados: efetiva auditoria de estoques ou flagrante de recebimento de mercadorias sem NF e

sem a retenção do imposto.

Diz que, apesar da citação à Portaria nº 445/90, que regula o roteiro de auditoria de estoques, de acordo com o teor do quanto apresentado, inclusive “fundamentação legal”, os fiscais se utilizaram de apenas um dos dados registrados no LMC (GANHO), pinçando, então, apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente e, assim, além de atentar contra o conjunto da norma que diz terem seguido, criaram quantidades ABSURDAS de omissões de entradas. Não solicitaram, de forma antecedente ao lançamento, qualquer esclarecimento à Autuada sobre o LMC/EFD, levando a efeito autuação inteiramente desprovida da base legal e sem comprovação da inane presunção que desejaram impor ao Contribuinte.

Lembra que, de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 (que seria a base legal da autuação), 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 fossem provadas 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.

Reforça o entendimento de que a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que desagua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da “tributação federal”, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal (com a indicação da origem), 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.

Acostou jurisprudência do CONSEF (A-0159-12/07 e A-0337-11/09) referente a impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto, no máximo, se atendidos outros requisitos legais abandonados, caberia a aplicação do art. 11 da Portaria nº 445, com a redação atual.

Reproduz posição homologada pelo CONSEF, sobre a Instrução Normativa nº 56/2002, que nos itens 1 e 2, expressa sobre § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o fiscal poderá considerar em relação às operações isentas. Chamou atenção que a Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no ar. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, deixando claro que a orientação decorreu das *“reiteradas decisões do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º, do art. 2º do RICMS/97, ....., os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária”*. Reiterou que *“...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”*.

Junta julgados do CONSEF (A-0114-12/09; A-0343-11/12; A-0350-11/11; A-0387-12/12; A-0240-02/11; A-0205-11/18; A-0337-11/18; A-0192-02/19; A-0121-03/19; A-0087-11/18; A-0036-12/18) sobre o mesmo fato ora discutido. Acrescentou que, ainda que se admita que a Portaria nº 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. Observa-se que a Portaria nº 445/98 só prevê duas hipóteses de “levantamento quantitativo”, quais sejam *“por exercício fechado ou por exercício aberto – incisos I e II, do art. 2º da aludida Portaria. A redação do art. 2º é clara e não deixa espaço para metodologia diversa: O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício aberto”*.

Transcreve a Portaria nº 445/98, arts. 1º e 3º, I e afirmou que consta nos demonstrativos sintéticos

apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria nº 445, nem por qualquer outro instrumento legal, nem mesmo pela Instrução Normativa nº 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização de tributos estaduais. Os Autuantes usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas, os quais, vale repetir, não teriam sido levantados e sim copiados do registro 1300 do LMC.

Reitera que a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer 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 todos os dias e dados, do LMC, notadamente as perdas, também registradas, haveriam que ser consideradas, apurando-se, ao final de cada exercício, se resíduos persistiriam. Isso porque a Portaria nº 445/98, mesmo com a redação dada pela Portaria nº 159/19, não contempla, e nem poderia contemplar, qualquer espécie de “levantamento diário” (lembrando que se se fez qualquer levantamento).

Sustenta 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. A multa de 100%, aplicada, também não encontra base legal. Volta a acostar julgados de autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, com posicionamento do CONSEF (A-0186-02/19; A-0159-02/19; A-0160-02/19; A-0167-02/19) de ilegalidade do meio de apuração “criado pela autoridade fiscal”, além do julgado referente ao Acórdão da CJF nº 0033-12/20, onde afirmou que *“Não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal”*, tendo apoio do Representante da PGE na sessão correspondente, que homologou o Acórdão nº 0160-02/19.

Consigna que a própria 2ª CJF, homologou também o Acórdão CJF nº 0230-11/18, em sessão realizada dia 07/05/2020, com igual apoio da Representante da PGE na assentada de julgamento. Explicou que o Acórdão CJF nº 0033-12/20, foi taxativo e exaustivo, firmando que a presunção precisa de comprovações, como também que a “técnica” usada, apenas com o aproveitamento de parte dos dados da EFD/LMC, especificamente as quantidades lançadas como “ganhos diários”, não possui lastro legal.

Discorre que, 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 Autuante, pela simples constatação das quantidades. É impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, como se apresentam as totalizações do demonstrativo sintético, que apontam a exorbitante quantidade total de 2.460.944,761 litros, que inclusive não foram compensados com qualquer litro de perda, sem observância também dos estoques iniciais e finais.

Expressa que 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 se os lançamentos que a autuação acusa terem sido constatadas no LMC (claramente equivocados) e na correção de inconsistências acaso apresentadas.

Salienta que, na verdade, se validados os dados inseridos na demonstração sintética, só se pode concluir que a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pela Autuada, cuja falha técnica, então, perdurou sem identificação, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. Se as quantidades adotadas 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 foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs, tais informações, por si só, ensejariam um chamado para esclarecimentos e/ou retificações. O que os Autuantes, de acordo com a apresentação do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte

desses valores se refere a operações isentas, fizeram foi pegar somente registro de “ganhos diários” e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Constatou que não seria possível gerar ganhos (lançados no LMC e, portanto, na EFD/LMC usada na ação fiscal – Registro 1300), dessas quantidades absurdas, sendo evidente que os dados, ainda que comprovados, se encontravam errados. 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.

Pergunta: *“Se existiam as demais informações, de compras e vendas, por que validar apenas os registros dos “ganhos”, que se amostravam infantilmente equivocados? Por que não adotar outro meio de apuração? Como afirmar ou presumir que as próprias notas fiscais utilizadas na apuração dos preços médios unitários não são provas suficientes para acobertar o total das entradas? Como afirmar, desconsideradas tais notas, que a autuação não caracterizaria “presunção” e que, assim, não foi utilizado método regular e legal?”* A metodologia escolhida seguiu o status de “criação própria” e infeliz, causando um desastre no lançamento, eivado de insegurança e irregularidades. E se os Autuantes validaram os lançamentos dos “ganhos”, haveriam que validar também as “perdas, fazendo, ao menos, as devidas compensações.

Destaca que não seguiram um “roteiro” legal. Apenas e tão somente pinçaram uma parte dos lançamentos da própria Autuada em sua EFD/LMC, desprezando as “perdas e estoques” e, mediante método não previsto em lei e, ainda, usando “dois pesos e duas medidas” (já que só validaram os “ganhos”) erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS. Se por um lado o método utilizado é ilegal, somente os dados em detrimento da Autuada foram aproveitados; por outro não se pode dizer que as operações não foram escrituradas.

Consigna que 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. Esclareceu que o parágrafo único, do artigo 10 da 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 período. O que a Portaria autoriza, no seu art. 10, parágrafo único, é a utilização de um dos dados “Registros 1.300 do LMC/EFD, diários, no contexto da apuração.

Explica que a Portaria nº 445/98, de acordo com as “motivações de sua edição” – “Dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias” -, foi criada para “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, visa 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 parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 159/19, mencionado 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 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.

Trouxe outro vício na apuração diz respeito a “constatação diária” dos “ganhos”, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. Diz que A apuração se reporta a exercícios fechados, em relação aos quais foram abandonados os estoques e demais dados. Considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II, da Lei 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma

legal), somente se pode interpretar a inovação feita pelo parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 159/19, como sendo em relação aos ganhos reais, registrados, um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, como já abordado, seria criar NOVA e ILEGAL hipótese de presunção.

Transcreve voto do Acórdão nº 0160-02/19, onde aborda quase todos os pontos até então levantados.

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, pois cria novo “método de apuração e hipótese de presunção”, apesar de ilegal. Porém, essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma Instrução Normativa, visando, de forma agressiva ao conjunto normativo e à lei, para a própria condução da ação fiscal.

Salienta que do ponto de vista da legalidade, que no caso não se apresenta assim (pois é ilegal), o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 159, dispositivo que foi inserido na Portaria nº 445, estabelece que “*A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar...*”. O dispositivo, claramente ilegal, não diz que os dados do Registro 1300 devem compor o levantamento quantitativo, que, como visto, só pode ser feito por “exercício fechado” ou “exercício aberto”. Disse sim que a omissão será caracterizada, criando assim, ao arrepio do art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, uma “hipótese de presunção”, pela via, também, e é claro, impropria (Portaria).

Afirma que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 EFD, que os Autuantes dizem ter utilizado na irregular e ilegal forma de apuração. As quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. Diante da nitidez 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.

Reproduz entendimento do saudoso Julgador, Dr. José Raimundo Conceição, seguida pelos demais membros da Respeitável 1ª JJE, expressada na diligência levada a efeito na instrução do Auto de Infração nº 206903.0001/16-0.

Disse que se cometeu alguma infração, até contundente prova em contrário, se limitou ao campo das obrigações acessórias: inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, da multa expressa em lei. Conforme amplamente demonstrado, a autuação é insegura e ilegal, pois impõe um verdadeiro regime de exceção, a contribuinte em situação regular.

Entendeu que ficou fartamente comprovado que a autuação recaiu, simplesmente, sobre os volumes que, se comprovados no PAF, foram lançados equivocadamente pela Autuada, em sua EFD, a título de “ganhos”, não tendo sido oportunizada qualquer explicação ou retificação, sendo opção a realização uma “auditoria de estoques” expressamente ilegal. Portanto, não se existe nexos entre a acusação (“operações não escrituradas”) e a realidade dos fatos (apenas os ganhos diários registrados na EFD/LMC). Afirmo que não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado de forma retroativa, inclusive a multa (aplicável, dentro do ilegal meio usado, seria o art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96).

Em relação à multa aplicável, afirmo uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. Salienta que 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.*

Reproduz ementas de outras decisões do CONSEF (A-0230-11/18; A-0204-11/15; A-0077-12/11; A-0158-03/16; A-2204-04/01; A-0183-12/09; A-0035-12/06; A-0009-12/09; A-0395-11/07; A-0294-05/11; A-0013-11/04; A-0255-12/18; A-0054-12/19; A-0002-12/11; A-0142-05/16; A-0018-11/19), de casos similares, onde se aplicam em afastar qualquer possibilidade de dúvidas quanto à nulidade do procedimento fiscal.

Reproduz o art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 e destaca que o dispositivo não possui qualquer relação com o caso em lide, sendo aplicável apenas para os casos de identificação da pose de mercadorias, para comercialização, sem documentação fiscal, ou com documentação inidônea. Aplicável sim nas situações de fiscalização de mercadorias em trânsito, ou mesmo de estabelecimento, quando existe o flagrante da existência de mercadorias, que devem ser inclusive apreendidas, sem documentação fiscal ou com documento inidôneo, ou ainda sua entrega nas mesmas circunstâncias. Mais uma tentativa, fracassada, de se afastar a necessidade de apresentação de provas da presunção e de se aplicar, para tanto, qualquer dos roteiros legais disponíveis (inclusive contábeis).

No mérito, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), que teriam sido 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%.

Ressaltou que os valores, e assim, consequentemente, as quantidades absurdas de “ganhos”, usadas de forma única, em relação a todo o período autuado, demonstram a absoluta ineficácia da autuação, não existindo no PAF qualquer comprovação de aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária não aplicada. Nenhum “litro de combustível” foi apreendido ou teve a origem ilícita comprovada. O início da ação fiscal, diante de tantas e claras 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.

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, em consonância com os termos da acusação, a partir da extração de parte dos dados que estariam no LMC (o qual nem se sabe se foi juntado ao PAF), inconsistentes, cujos volumes lançados demonstravam de forma primária a total incompatibilidade com a real movimentação. As quantidades tributadas, assim, sequer foram levantadas (o que se faria via auditoria de estoques). Os erros, então, na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS. Qualquer outro elemento necessário à realização da revisão ora pleiteada, fica à disposição do Fisco, bastando ser solicitada ao profissional que subscreve a presente defesa. A revisão poderá atender, inclusive, o disposto na Instrução Normativa nº 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma “real auditoria de estoques”, a observância de todas as formalidades aplicáveis demonstrará a ineficácia completa do lançamento.

Diz que, de acordo com o quanto já questionado nas razões prejudiciais, o parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 159/19, não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, os registros diários de “ganhos” são apenas um dos componentes da auditoria de estoques e, mesmo, assim, não podem ser considerados, para fins da auditoria regulada pela Instrução Normativa, diariamente e exclusivamente.

Reputa que a apuração, por exercício fechado ou aberto, como normatizado pela Portaria nº 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. Computadas as perdas e ganhos, a conclusão é de que as perdas sempre são muito maiores que os ganhos, o que implicaria em “despejar no meio ambiente”, anualmente, centenas de milhares de litros de combustíveis. A outra conclusão é no sentido da constatação de “omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, hipótese que não gera nova incidência do imposto.

Diz que 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. Se os ganhos escriturados fossem “zero”, ou ínfimos, sem qualquer compatibilidade com a realidade das movimentações nos períodos, seriam adotados na apuração e considerados como único elemento na auditoria? A resposta a essa pergunta conduz toda à fundamentação para uma decisão justa e isenta, como também, nos mesmos sentidos, para a instrução do PAF.

Reitera novamente que, na mesma ação fiscal, os Autuantes certamente investigaram os registros de entradas da Autuada e não identificaram entradas que não teriam sido registradas na escrita fiscal. Essa ausência de constatação comprova que a Autuada não deixou de registrar suas entradas e foram as mesmas respaldadas por documentação fiscal e pela devida retenção do ICMS. Não existe 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, com notas fiscais, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido. Tais notas, por si só, comprovam que as entradas no estabelecimento se deram com NF e, portanto, com substituição tributária. Se tais notas não servem como prova, mais uma vez se atesta que a autuação foi baseada em presunção de que outras entradas, em NF, devendo o julgamento ser direcionado na aprovação ou não da presunção e da forma que foi usada para tentar assim caracterizar.

Diz, mais uma vez, 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. Caberia ao Fisco, entendendo que os lançamentos realizados pela Autuada assim justificariam, a adoção de outros roteiros de auditoria, como preconizado pelo item 2 da Portaria 56, abstendo-se, por óbvio, de utilizar roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da Autuada nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na Instrução Normativa nº 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, e, diante das questões jurídicas envolvidas, ouvida da PGE. Pediu que o Auto de Infração seja julgado Nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, seja declarada Improcedente a autuação.

A **informação fiscal** consta às fls. 74 a 79. Após resumir a peça defensiva, passa-se a contrapor-lá na ordem dos argumentos:

Quanto à conexão do Auto de Infração nº 2812310004204, disse que concordam e esclarecem que naquele se cobrou o ICMS oriundo da responsabilidade solidária enquanto neste a de responsabilidade própria, em razão de todos os produtos arrolados nos levantamentos serem enquadrados na substituição tributária. Qualquer alteração ocorrida naquele afeta este, em face da



dedução necessária.

Em referência à falta de demonstrativos de suporte da infração, indicam que na intimação que cientificou o Auto de Infração, constante à fl. 19 e seguintes do PAF, há a indicação, antes da assinatura do autuante, de que haveriam mais duas mensagens em seguida, contendo os demonstrativos de suporte da infração, sendo que as duas folhas seguintes comprovam o envio regular à empresa, via DTE. Não acatado tal argumento.

No que pertine à insegurança da infração, acreditam que a falta de compreensão da infração possa haver suscitado esta sensação da defendente, mas toda a apuração e formulação da infração estão escorreitas e legais.

Explicam que a infração é, nitidamente, “omissão de entradas”, tão velha quanto frequente no dia a dia dos que labutam com a administração tributária. A documentação recebida para exame é constituída dos arquivos EFD transmitidos pela empresa. Os registros lançados pela empresa são tomados por verdadeiros. Ora, a atividade de revenda de combustíveis é especialíssima, pois detém um item de controle físico de estoques diferente da maioria dos contribuintes: o LMC - livro de movimentação de combustíveis, que busca oferecer registro preciso dos estoques perante os Fiscos federal e estadual, pelo menos.

Esclarecem ainda que a natureza dos registros ali lançados tem força de inventário, que, por si só constitui uma declaração irrevogável e presente do estoque existente e a legislação federal confiou somente à empresa este poder de lançá-lo diariamente. A variação térmica é uma constatação científica que foi incorporada aos controles por necessidade e verdade. Mas ela tem limites também científicos. De resto, os procedimentos fiscais apenas aplicaram o ponto de vista do parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98 sobre o período típico do estoque controlado, que é diário. Daí não se usar com propriedade o modelo tradicional de levantamento, que é anualizado.

Afirmam que não há qualquer insegurança jurídica. Há dispositivo legal, método de apuração, base de cálculo, datas e colunas indicativas perfeitamente apresentadas nos demonstrativos, nada especificamente contestado. Como entender que haja espaço para cerceamento de defesa? São explicáveis as omissões de entradas? Sim, todas. Apenas pela empresa, que após a acusação com a exigência fiscal tem a palavra. Não creem que a tenha usado pertinentemente, pois não trouxe as explicações às omissões de entrada.

Com relação à cobrança de natureza acessória, concordam com os argumentos e reputam que a cobrança principal está no Auto de Infração do qual invocou a conexão, conforme o item 1. Como as omissões de entrada sugerem aquisições não acobertadas de documentação fiscal e, em paralelo, todos os produtos objeto da autuação são enquadrados na substituição tributária, tem-se que tanto o ICMS normal quanto o substituído sejam agora de responsabilidade de quem aceitou o risco da sua posse, conforme registros.

Na argumentação quanto ao levantamento tradicional de estoques e ao modelo desses levantamentos, diz ser inaplicável, pois já fora explicado em parágrafos anteriores.

Na defesa quanto à omissão de entradas x omissão de receitas, pontuaram que o levantamento tradicional, de periodicidade geralmente anual, não se aplica ao caso em razão da especialidade da atividade de revenda de combustíveis, que possui inventário diário, compatível com a previsão do dispositivo do parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98. “Omissão de entradas” não necessariamente vincula-se a omissões de receitas. A prática fiscalizadora ensina isto. Mas a presunção tem esse direcionamento, justificadamente. Se a empresa dispõe de outra explicação, que a traga à baila.

Para a contraposição em relação ao critério sem amparo legal, volta a dizer ser inaceitável, pois explicaram que a Portaria nº 445/98, tantas vezes citada pela defendente é vigente e se funda, como a defesa a baseou, na Lei nº 7014/96.

No entendimento de que a autuação ofende ao RPAF, de que pelo inciso I, do art. 18 entendeu que houve “incompetência” dos servidores, pontuam ser uma falácia tal situação, pois as Ordens de Serviço ativas foram legal e satisfatoriamente cumpridas. Frisam que pelo inciso IV, do art. 18 que entendem ser “*o lançamento de ofício não continha elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator*”. Recomendaram a releitura do Auto de Infração, caput, enquadramento e demonstrativo de débito, a Portaria e a Lei que os fundamentam. Depois, os demonstrativos da infração e seus anexos. Creem que são difíceis de entender. Toda legislação tributária brasileira. Salientam que sua aplicação prática não sairia diferente, sendo que não saberia detalhar mais do que foi feito nesta Informação Fiscal para que a autuação seja compreendida.

Para o nexo de causa e efeito, informam que a responsabilidade dos registros do LMC e consequentemente, dos arquivos EFD é total da empresa. Toda a estrutura governamental, em suas esferas federal, estadual e municipal creem nela como bastante e suficiente para gerir-se e autodeterminar-se comercial, funcional e tributariamente. Os registros foram feitos; a fiscalização os examinou; os excessos por variação volumétrica foram identificados; os cálculos dos preços médios unitários foram feitos; o imposto foi distinguido pela sua natureza; as omissões de entradas foram estabelecidas; os autos foram lavrados; os demonstrativos foram apresentados; de tudo foi tomada ciência. Cada causa anterior teve o seu efeito posterior. Em termos de verdade material, tudo foi apresentado. Em termos de verdade real, há que se trazer esclarecimentos, ou reconhecimento do ilícito tributário.

No que diz respeito ao LMC e uso dos dados, esclarecem tratar-se de um livro oficial criado pela legislação federal através do Ajuste SINIEF 01/92, destinado ao controle diário dos estoques de combustíveis por todos os estabelecimentos de revenda do país. Não observada sua revogação.

Para os esclarecimentos durante a ação fiscal, dizem não serem necessários.

Em resposta à argumentação de presunção de omissão de receitas anteriores, explicam que o Auto de Infração não foca as receitas anteriores e, sim as constatadas omissões quantitativas de entradas, sendo usual que cada ente tributante persiga com foco específico o seu tributo.

Em relação à comprovação das aquisições sem documentação fiscal, dizem que a fiscalização de estabelecimentos trabalha apenas com exercícios já cumpridos, portanto, a atividade que presencia omissões em flagrantes é a fiscalização de trânsito, notoriamente cumprida a partir dos postos fiscais.

Quanto à aplicação do art. 11 da Portaria nº 445/98, afirmam esta previsão está vigente e que se a empresa elidir a presunção apontada, alcançará talvez o benefício.

Na afirmação que tem que seguir a proporcionalidade conforme Instrução Normativa nº 56/02, informam ser inaplicável ao caso, pois todos os itens da autuação são enquadrados na substituição tributária. Não houve mistura com tributados normais.

Na sustentação que não há nenhum roteiro de estoques cabível, explicam que no modelo tradicional, não foi aplicado, a especialidade da atividade do contribuinte combina com o previsto no dispositivo legal utilizado, conforme já explicado nesta informação fiscal.

Na inaplicação da presunção em revenda de combustíveis, creram que só o julgamento para dirimir esta dúvida, pois do ponto de vista, tanto o é como foi cobrado, efetivamente.

Para as ementas do CONSEF citados na defesa, acatam todos os julgamentos do CONSEF, no entanto, não creem que as situações apontadas ocorreram sob a égide da nova legislação.

Quanto à afirmação de ação fiscal inconsistente e irregular, sustentam serem alegações teóricas. Nenhuma data, nenhum valor específico, nenhuma base de cálculo ou alíquota, muito menos quantidades específicas foram apontadas como inconsistentes ou irregulares. O julgamento esclarecerá.

No discurso defensivo quanto à ilegalidade do método, destacam que a orientação tributária para o exercício da fiscalização é profundamente estudada, sendo que consideraram aptas e suficientes as legislações utilizadas, sobretudo a multicitada Portaria nº 445/98, que prevê a aplicação de exame sobre as variações volumétricas e seus limites de acatamento.

Para os argumentos dos vícios insanáveis, insegurança e ilegalidade, novamente informam já fora explicado.

Em relação à consideração das perdas de combustíveis, assinalam que todo o trabalho da autuação começa com o LMC. O demonstrativo das fls. 10 a 18 do PAF são sua clara apresentação, com perdas e ganhos em cada uma das linhas, contendo os registros que a empresa indicou. A partir daí todas as linhas que não demonstram ocorrência da infração foram retiradas. Subsistiram as demais. Estas quantidades de combustíveis foram transportadas para os demonstrativos das fls. 08 e 09 por causa da distinção entre a responsabilidade própria e a solidária. A perda é um registro que não produz infração à legislação tributária.

Para a base legal da multa de 100%, sustentam que o enquadramento da multa obedece criteriosamente à legislação tributária vigente na Bahia. Não há como aplicá-la diferentemente, no caso em lide.

No que discorre das quantidades de ganhos absurdas, afirmam que não cabe opinar sobre a qualidade dos registros postos à fiscalização. Apenas aplicar as regras tributárias sobre os lançamentos apresentados.

Para o argumento de advogar sobre a escrituração inconsistente, disseram que não podem concordar ou discordar, simplesmente se os registros agora não correspondem aos fatos, que se comprove com os “por quês” desta alegação.

Para a arguição de que dados fictícios x condição de fato gerador, também não podem receber tal inversão de lugares, pois a empresa visa vitimizar sua posição para adquirir simpatia no julgamento? Enquanto o dispositivo existir, excedente de variação volumétrica será sempre omissão de entradas. E à empresa caberá ou a explicação convincente ou o pagamento ao Erário do imposto devido.

Para a invocação do entendimento parágrafo único, do art. 10 x restante da norma, explicaram que não o vem dissociação, pois a norma trabalha outro modo de como a mesma infração de omissão de entradas também acontece. O dispositivo apenas oferece novo ponto de vista para que seja encontrada a velha, notória e mesma infração.

Na arguição da nova hipótese de presunção, informam que não acatam e explicam que na hipótese trazida a lume neste trabalho foi a antiquíssima omissão de entradas, sempre presente na Portaria nº 445/98 e desde antes dela viva e ativa nos procedimentos usuais das administrações tributárias que operam com o ICMS. E tem plena consonância com a Lei nº 7014/96. O novo ponto de vista que a indica veio através da recente alteração do art. 10 e é especialíssima ao setor de revenda de combustíveis, que detém a particularidade de informar inventários diários, por exigência da legislação federal.

Para o abandono dos demais dados do LMC, dizem que se engana a empresa também nesta questão, por só bastar ir ao demonstrativo de uma infração aquilo que é infração. Não faz sentido trazer ao Auto de infração tudo o que na escrituração da empresa não contém ilícito. Seria um ato falho, despropositado. E tanto a administração tributária quanto a legislação prezam pela economia processual, lastreado no princípio administrativo da eficácia.

Quanto ao questionamento da retroação da Portaria nº 159/19, constataram que a lavratura do Auto de Infração se deu bem após a vigência do novo dispositivo, em março de 2020. Eis porque a proposta da empresa não pode prosperar. Já a questão dos cinco anos Realizáveis, para trás, decorre da previsão do CTN, que não foi desobedecida.

No que pertine nas correções dos registros da LMC, disseram que infelizmente não tem este

poder. Os registros do contribuinte são veros, por natureza jurídica, até que sobre eles a própria lei incida para reconhecê-los em situação distinta. A legislação mantém até hoje a pessoa jurídica empresarial como responsável capaz para exercer as obrigações tributárias acessórias e principais de que é sujeito passivo. Qualquer terceiro que ouse alterar registros por sua exclusiva responsabilidade poderá sofrer suas penas.

Para a infração ser apenas obrigação acessória, entendem que não, pois não estamos acusando a falta de registros, ou sua destoante inserção ao arripio dos documentos fiscais, ou a perda de prazo na transmissão dos arquivos EFD, ou sua incompletude. A infração decorre da verificação dos estoques em períodos diários, isto é, das operações comerciais normais da empresa, e traz à luz omissões de entradas gritantes, relevantes à busca fiscal e ao Erário.

E em relação de que todos os registros de ganhos foram equívocos da autuada, entendem ser um argumento prejudicado, pois impedidos de fazer julgamentos sobre a qualidade de qualquer escrituração, no tocante à sua subjetividade. Falam que o olhar se limita ao foco fiscal. No entanto, creem que o CONSEF poderá fazer essa avaliação, desde que se ratifiquem com provas.

Finaliza a manutenção total do Auto de Infração.

Este colegiado de piso, converteu os autos em diligência à INFAZ DE ORIGEM e a PGE/PROFIS, fls. 104 a 106, no sentido de trazerem a lume a avaliação da repercussão do entendimento exposto na decisão exarada pelo STJ no RECURSO ESPECIAL Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8) e pergunta: *“se o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com 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 7.014/96?”* e se *“Se a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade retroativa ou a partir da data de sua publicação”*.

Em nova informação fiscal, fls. 110/110v, os fiscais autuantes relembaram sobre as questões discorrida pela JJF e responderam as mesmas. De início reproduzem o teor do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e passam a fazer a informar.

Esclarecem que a ocorrência mais comum das inadimplências de ICMS parece ser a simples falta de pagamento do imposto, caracterizada inicialmente pelo procedimento de registro do fato gerador nos livros de controle fiscais ou financeiros, seguido da negativa de recolhimento, tem origem mais comum na dificuldade financeira do empreendedor.

Assinalam que a omissão de saídas, caracterizada semelhantemente pelo procedimento de registro do fato gerador nos livros de controle ou financeiros, seguido de diversos procedimentos tendentes a negar ou ocultar o fato gerador da venda. Pelo seu caráter de eventualidade, tem a ver com a sensibilidade da empresa quanto ao risco subjetivo que o serviço fiscal impregna na sociedade.

Reiteram que a omissão de entradas, serve-se à sonegação planejada, quando o seu autor percebe que pode afetar “todo o ciclo” do item tributado, apagando todas as marcas que possa deixar da sua passagem pelo ambiente comercial. É este o tipo que está previsto no Inc. IV, do Art. 4º acima grafado.

Destacam que para entradas de mercadorias ou bens não registrados, não há espécies catalogadas, subtipos, classificação, etc. O inciso engloba todas as modalidades do conceito de omissão de entradas. Entendem significar tão somente todo e qualquer modo que a empresa utilizou para internar no ciclo comercial da sua atividade produtos típicos do seu trabalho profissional, ou seja, com os quais pretende ganhar dinheiro, no caso, pela via comercial: compra-se por “X”, vende-se por “X + 1”.

Dizem que aplicando o entendimento à lide: a autuada internalizou no seu ambiente comercial “n” quantidade de produtos típicos e costumeiros da sua atividade e deixou registros fiéis dessas quantidades em seu Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, que se espelha obviamente,

nos dias de hoje, pela transcrição nas EFDs mensais - Registro 1300.

Constatam que a presença da omissão de entradas se caracteriza pelo não pagamento do imposto como deveria ter sido, isto é, com a inclusão de todos os “ganhos” registrados pelo contribuinte em seus livros.

Frisam que toda e qualquer diferença de estoques de combustíveis, numa empresa, encontrada fisicamente a maior que a quantidade lastreada em documentos fiscais, sempre foi e sempre será omissão de entradas, a ser enquadrada no mesmo dispositivo legal acima. Ora, isso sempre ocorreu desde que a lei o conteve. E continuará sendo utilizada pelo Fisco da mesma forma.

Lembram que desde a instituição do LMC pela Portaria DNC nº 26/1992, o limite de 0,6% para variações não poderia ser verificado sem um registro no livro, com seu competente esclarecimento.

Sustentam que não houve, portanto, nenhuma nova hipótese de presunção de ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem o pagamento do imposto, como aduz a Defesa. Era e continuará sendo omissão de entradas, e recairá no § 4º, do Art. 4º da Lei nº 7014/96.

Chamam atenção para o fato de o conteúdo da Portaria nº 159/19 apenas organizar a forma de cobrança deste imposto tendo em vista existir um livro fiscal obrigatório, de natureza federal, único que exige escrituração diária de inventários inicial e final, com perdas e/ou ganhos também diários. Essa foi a novidade da portaria, além de definir o novo limite percentual, mais benéfico ao contribuinte, para o reconhecimento da extrapolaridade aceitável dos ganhos por variação volumétrica.

Entendem que a Portaria nº 159/19 veio preencher uma lacuna “procedimental” de como aferir a histórica omissão de entradas de combustíveis. Continua sem subtipos distintos ou classificação ou alíneas o Inc. IV em questão. Entendem, ainda que a maior novidade foi o percentual de limite legal inserido. Por último, o fato de o aparato fiscal ativar sua verificação e cobrança nestes tempos continua sendo uma questão interna da administração tributária. Estas novidades é que se iniciaram em aplicação a partir da sua publicação.

Respondidas as questões postas pelos nobres julgadores, retornou o processo à Repartição, para que seja encaminhado à Douta PGE/PROFIS, para sua apreciação do pedido.

No Parecer opinativo acostado pela PGE/PROFIS, fls. 113 a 127, o procurador designado examinou as questões jurídicas. Reproduz o art. 10 da Portaria nº 445/98 e observa que a dicção do citado artigo é uma norma interna orientadora dos agentes da Administração Tributária na realização do levantamento quantitativo de estoques, que a infração objeto do lançamento não se trata, em hipótese alguma, duma presunção.

Explicou o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua EFD (Registro 1300), que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental, tendo uma presunção que prescinde do concurso de três circunstâncias: um fato conhecido, um fato desconhecido e uma relação de causalidade. Citou entendimento do jurista Pontes de Miranda, em seus Comentários ao Código de Processo Civil, Rio, Forense, 1974, t. IV, pp. 235 e 236.

Esclarece o exame lógico dos fatos conhecido, desconhecido e sustentou que no caso em epígrafe não há nenhum fato desconhecido a ser descortinado por fato conhecido, pois 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.

É inequívoca a existência de combustível sem arrimo documental e, por conta disto, imputa-se a responsabilidade solidária do

Reproduz o art. 11 da referida portaria e repisa que a infração decorreu de informações prestadas

e escrituradas pelo próprio contribuinte, o que engendrou uma responsabilidade solidária.

Assim, entende não existir presunção no caso, 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. Respondeu que reside a indagação formulada pela 2ª JF 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.

Explicita o que dispõe a Portaria nº 445/98, cuja redação foi modificada pela Portaria nº 001/2020, regulamenta o alcance dos procedimentos de fiscalização na metodologia dos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Reproduz o art. 1º da referida portaria que fala sobre levantamento quantitativo de estoque.

Observa que a dicção da norma, 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.

Registra 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.

Apona 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, tendo como certo se tratar o levantamento quantitativo de estoques dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva. Reproduz o disposto no art. 144, § 2º do CTN e a jurisprudência (*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 05.05.2008p. 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*).

Chama atenção para o fato da norma lustrada na Portaria nº 001/2020 possuir 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. 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.

Acrescenta 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.

É o relatório.

## VOTO

Com suporte nos demonstrativos sintéticos e analíticos de fls. 08-18, em que se mostra, detalhadamente, a memória de cálculo da exação (fls. 08-09), bem como a apuração periódica das omissões de entradas por excedentes de ganhos – Portaria 445/98, o Auto de Infração constitui crédito tributário de R\$ 339.966,26, acusando falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (Infração **04.07.02**)

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: **a)** conforme documentos/recibos de fls. 23-25, bem como do que se depreende da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis ao esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; **b)** na sua lavratura foi cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ , 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; **c)** o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; **d)** a infração está clara e exaustivamente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (impressos e em mídia CD: fls. 08-18 e 22), bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise e que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção, de modo que, com fundamento no art. 147, I, do RPAF, afasto o pedido de diligência formulado.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Como primeira preliminar, o representante legal do sujeito passivo alegou a nulidade da “intimação” realizada via DTE, em 12/03/2020 (fl. 19), por não ter sido acompanhada dos demonstrativos necessários ao regular exercício do direito de defesa, como ordena o art. 46, do RPAF. Ocorre que no corpo da citada intimação consta expresso que os demonstrativos referidos pelo Impugnante seriam enviados ao sujeito passivo logo em seguida, como indicado nas sequenciais notificações de fls. 23 e 24, também enviadas em 12/03/2020, ambas lidas na mesma data pelo destinatário. Ademais, como se verá na sequência, o Impugnante demonstra pleno conhecimento dos dados da exação, de modo que tenho a alegação vazia de despejada de sentido lógico-jurídico.

Passo seguinte, amparando-se no art. 18, II e IV, “a” do RPAF, o Impugnante arguiu a nulidade do Auto de Infração alegando insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa, aduzindo inexistir relação de causa e efeito entre a apuração e o dispositivo legal abraçado para auditoria. Afirmou que, referente à única ocorrência apontada, *“embora os Autuantes tenham adotado o art. 10, § único, da Portaria 445/98 (dispositivo incluído pela Portaria 159/19), teria suporte no art. 10, I, “b”, do mesmo diploma, que estabelece, para o caso de apuração de omissão do registrado de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apenas a via*

*regular auditoria de estoques, de modo que haveria apenas a seguinte possibilidade de cobrança:*

*“b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, **deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea "a" do inciso I deste artigo**, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, "d" da Lei 7.014/96);”* (Destaque no original)

Isto porque, diz, “*não existe relação de causa e efeito entre a apuração dispositivo adotado e, notadamente, o fato narrado no AI, ”*, pois, “*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 fato que legitima a cobrança a título de VALOR ACRESCIDO”*

E segue, “*Para que se possa cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, "b", da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, seria necessário, de forma antecedente, que se Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária fizesse a apuração por meio do levantamento quantitativo de estoques da parcela definida na alínea “a” do inciso I, do mesmo artigo.*

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

...

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);*

*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).*

Com meus destaques, vejamos o enquadramento legal da infração:

#### **LEI 7014/96**

*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. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*III - **100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:***

*(...)*

*d) **entradas de mercadorias ou bens não registrados;***

#### **PORTARIA 334/98**

Pois bem. Da normativa acima, é de se esclarecer, de pronto, que a acusação fiscal é **ocorrência de fato gerador tributável sem pagamento do imposto devido** (caput do art. 4º da Lei 7014/96), em



face de **entradas de mercadorias não registradas** (Inciso IV, do § 4º da Lei 7014/96), cuja regular norma procedimental para constituição do crédito fiscal na forma prevista no art. 142 do CTN, como feito neste caso, registra-se no Parágrafo único da Portaria 445/98, tendo em vista que o contribuinte autuado é **posto ou revendedor varejista de combustíveis**, e a penalidade aplicável para entradas de **mercadorias não registradas** sem pagamento do imposto incidente e devido é **100% do valor do imposto não recolhido tempestivamente** (Inciso III, “d”, do art. 42 da Lei 7014/96).

É de se ter em conta que há situações, a exemplo da aqui tratada, em que a apuração da ocorrência de “omissão de entradas” prescinde de auditoria por LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE envolvendo, a uma só vez, o exercício fiscal anual, como modo de apuração. A auditoria fiscal por levantamento de estoque em exercício fechado, é apenas um dos muitos procedimentos de auditoria fiscal capaz de fazer exsurgir a verdade material da movimentação empresarial com repercussão tributária, de modo que, por ser método regular de fiscalização (constatação de estoques de combustíveis em quantidade volumétrica que não se justificaria pela simples dilatação do produto regularmente adquirido, considerando o limite previsto pela ANP e pela Portaria 445/98 – 0,6% -, mas, que no caso excedeu ao elástico limite admitido no território baiano – 1,8387%), o procedimento fiscal entabulado neste caso não pode ser tomado por surpresa com a alegação suscitada,

Deste modo, se vê delineadas, além da hipótese aventada pela defesa, outras possibilidades de se apurar a omissão de entradas de mercadorias.

Doutro giro, ademais de o outro Auto de Infração exigindo o imposto devido por responsabilidade solidária já ter sido julgado (Acórdão JF N° 0199-03/20-VD, de 20/11/2020), ainda que possa até ser conveniente, as infrações podem integrar mesmo lançamento tributário ou lançamentos distintos. Nada impede nem lançamento tributário, nem julgamento dos respectivos Autos, em separado, pois na legislação baiana não há norma que obrigue a conexão dos casos.

É que, a despeito de se tratar da ocorrência de uma mesma “omissão de entrada de mercadorias não registradas”, ocorrem dois fatos geradores sob diferentes normas de incidência do imposto, a do ICMS NORMAL (de responsabilidade do próprio autuado) e o ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (na condição de sujeito passivo por substituição), ambas por solidariedade, conforme previsão do inciso IV do art. 6º, combinado com a alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 8º todos da Lei 7.014/96:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

*I - **na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado** ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) **mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;***

*b) (...)*

Assim, por haver distintas exações, podem ou não integrar mesmo Auto de Infração, respeitando-se, por óbvio, a não cumulatividade do imposto para fugir ao *bis in idem*, de modo que ao se exigir o ICMS Substituição Tributária por antecipação, o ICMS NORMAL deve ser deduzido, como ocorreu neste caso, pois corretamente deduzido da exigência tributária, conforme se observa da COLUNA “J” descrita como “ICMS SOLIDÁRIO” do demonstrativo de memória de cálculo suporte da autuação de fl. 08.

Portanto, o procedimento fiscal está em conformidade com a Portaria 445/98, Parágrafo único do art. 10, independentemente de não se haver adotado o roteiro clássico de auditoria por levantamento quantitativo de estoques, pois a omissão de entradas, está configurada na apuração fiscal por haver volume de mercadorias registradas na EFD sem que esteja acobertada por aquisição regular através de NF, de modo que também essa nulidade arguida é vazia de sentido lógico-jurídico.

Ainda em preliminar, o Impugnante alega que o lançamento de ofício se ampara na "presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto" (art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96), especificamente de "omissão de entradas", entendendo tratar-se anterior receita omitida utilizada para pagar as "entradas omitidas" constatadas no procedimento fiscal, o que não é verdade, pois, como retro exposto, o caso não é de presunção, mas de efetiva constatação, extraída dos registros efetuados pelo próprio contribuinte autuado no LMC contido em sua Escrita Fiscal Digital – EFD, única forma de registro/controle da movimentação empresarial com valor jurídico, Portanto, para o caso em apreço, nada mais que sofisma é o argumento defensivo entabulado,

Registre-se que a interpretação contida no argumento defensivo aduzido cabe apenas em caso de "presunção de omissão de saída" por constatação de omissões de entradas de mercadorias, cujo recurso para pagamento da aquisição das mercadorias objeto da omissão de entrada, decorreu da anterior omissão de saída presumida. Em outras palavras, nesta situação, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, se aplica a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas obtidas em momento pretérito a partir de operações de saídas tributadas omitidas e, portanto, sem o pagamento do imposto. *Ex vi* do art. 7º da Portaria 445/98, combinado com o art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96. Veja-se:

Portaria 445/98:

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

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

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

Portanto, repito, como anteriormente delineado, o caso em tela se refere a ocorrência de fato gerador do imposto em face da constatação de entradas de mercadorias tributáveis não registradas, apurada por regular procedimento de levantamento quantitativo de estoque ajustado para posto ou revendedor varejista de combustíveis, cuja forma de controle de estoque obedece a específica norma de controle diário. Assim, em se tratando de omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como verificado na infração em tela, exige-se o ICMS NORMAL e o ICMS-ST.

Deste modo, ao contrário do alegado, combinando o art. 4º, § 4º, IV, 6º, IV, art. 23, § 6º, II, "b" todos da Lei 7014, com o art. 10, Parágrafo único, constato o pleno enquadramento legal da infração por falta de recolhimento de ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, em se tratando de aquisição de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, desacompanhada de documentação fiscal, que é o tema em apreço.

Deste modo, afasto a inferência empreendida pelo Impugnante com suposto amparo nos incisos I e II do art. 7º da Portaria 445/98, pois desfocada do fundamento legal da acusação fiscal. Repito, a infração não se relaciona a presunção de omissão de saídas anteriores. Trata-se de constatação de omissão de entradas de mercadorias que, por si só, constitui o fato gerador condutor da pretensão fiscal contida no Auto de Infração processado.

Em definitivo, o fundamento da exigência fiscal não é saída presumida de mercadoria, e sim a própria omissão de entrada apurada, fato que dispensa qualquer outro meio de auditoria. Sobretudo, porque não seria crível adotar outro meio para comprovar o que já se encontra comprovado por questão fática, ainda

que, como em qualquer acusação fiscal, ela possa ser elidida na forma prevista e orientada pelo art. 123, do RPAF.

O Impugnante também alegou que a exação resultou de apuração realizada por método não contemplado pela Portaria 445, nem por qualquer outro instrumento legal, o que não corresponde aos fatos, eis que, como já vastamente insinuado, o procedimento fiscal se pautou no parágrafo único do art. 10, da Portaria 445/98, introduzido pela Portaria 159/2019.

Contudo, alega o Impugnante, a norma não poderia ser interpretada de forma apartada, como feita, pois criaria nova hipótese de “presunção”, não contemplada no § 4º, do art. 4º, da Lei 7014/96. Este assunto foi diligenciado à PGE-PROFIS que, como exposto no relatório, atestou sua pertinência ao caso e legalidade, pois norma interpretativa eminentemente procedimental, compatível com o disposto no art. 106, I, c/c art. 144, § 1º do CTN, possibilitando aplicação retroativa tendo em vista que apenas introduziu novos critérios de apuração ao procedimento fiscal.

Registre-se, portanto, que o ajustamento normativo estabelecido no referido parágrafo, objetivou esclarecer, com base na lei, a exigência fiscal decorrente da omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, caracterizada quando se verificar que a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC, no Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível de combustível.

Quanto ao procedimento fiscal, observo que se pautaram no exame de informações registradas pelo contribuinte em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida e validada no sistema SPED (única forma de escrituração com valor jurídico), notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas e cupons fiscais, além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis lançados no Livro de Movimentação de Combustível.

No que diz respeito ao LMC instituído pela Port. DNC 26/1992, Res. ANP 23/2004, é destinado ao registro obrigatório e diário, pelo Posto Revendedor, dos estoques e das movimentações de compra e venda de combustíveis, devendo ser escriturado diariamente, procedimento também normatizado no Ajuste SINIEF 01/92 e art. 212, V, do RICMS-BA.

Importa fazer saber que na EFD dos postos revendedores de combustíveis se inclui a obrigatoriedade de informar os dados registrados do LMC no Registro 1300, em conformidade com o Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008. Nesse contexto, a variação volumétrica permitida na medição do fluxo diário pela ANP é até 0,6%, do volume disponível, devendo se justificar, caso se ultrapasse tal limite, pois deve ocorrer exclusivamente das condições de temperatura e pressão sob as quais estão submetidos os combustíveis. Os dados diários da movimentação possuem três Registros: 1300 (consolidação dos registros), 1310 (perdas e ganhos por tanque) e 1320 (saídas por cada bico de cada bomba), de modo que o controle dos estoques é anotado diariamente, bico por bico de abastecimento, e tanque por tanque, antes de ser consolidado a cada dia no Registro 1300, sendo cada dia independente do anterior e do seguinte.

Nesse contexto, o Impugnante arguiu que a auditoria se fundou em informações “inconsistentes” que confessa ter escriturado equivocadamente nos registros digitais do LMC da EFD, as quais, diz, não constituem fato gerador de ICMS e devem ser resolvidas em conformidade com o art. 251, do RICMS-BA e, se infração cometeu, limitou-se ao campo de obrigações acessórias.

Aduziu que os autuantes não intimaram o contribuinte na forma do art. 251 do RICMS-BA para as devidas correções. Portanto, o Auto de Infração foi lavrado com base em informações equivocadas, sendo que as corretas se encontram devidamente escrituradas nos livros físicos.

Também alegou que a autuação recaiu somente sobre volumes que a autuada lançou “equivocadamente” a título de “ganhos”, matéria objeto da sua discussão de mérito, para a qual pediu “completa revisão” do lançamento fiscal, adotando-se, inclusive, outros roteiros de apuração

Pois bem. Com relação às “equivocadas” informações que deram azo à exação decorrente da auditoria, de logo observo serem dos exercícios 2017 a 2019 e, além de não configurarem inconsistência nos registros da EFD, pois somente é validada no SPED sem inconsistência, conforme o próprio Impugnante pontua, quando “equivocadas” mediante comprovação de divergência com o fato ocorrido, sua correção consta formalizada em específica legislação (Ajuste SINIEF 02/2009, Cláusula décima; RICMS-BA: Art. 251).

Assim, considerando que: a) não é caso de inconsistência para ter sido objeto de intimação na forma arguida pelo Impugnante; b) o procedimento fiscal é regido pelo princípio inquisitorial, no qual, além de a participação do contribuinte ser prescindível, há casos em que sua não participação é até necessária para que a verdade material exsurja na auditoria; c) a EFD é a única forma com validade jurídica para escriturar a movimentação empresarial com repercussão tributária, pois, espelhando sua realidade comercial prova a favor e contra o empresário, é de se constatar que a inércia do sujeito passivo para ratificar a EFD nos termos previstos na Cláusula décima do Ajuste SINIEF, não se justifica e, por consequência, negativa o argumento defensivo.

Ademais, registre-se que, conforme o art. 123, do RPAF, na oportunidade da Impugnação ao auto de infração, a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez, devidamente acompanhada da prova documental, precluindo o direito de fazê-la em outro momento, salvo: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, o que não é o caso.

Ora, as informações que serviram de base à exação e que não tiveram objetivo protesto acompanhado de prova documental admitida no caso, são as que constam escrituradas pelo autuado na EFD, não se podendo acolher o argumento do Impugnante neste ponto de existirem dados divergentes nos registros da escrita fiscal do contribuinte, haja vista que a escrituração fiscal digital “*se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos*”, art. 247 do RICMS/2012 e Convênio ICMS 143/2006.

Observo que o termo “inconsistências” não é tratado no Ajuste SINIEF nº 2/2009, mas sim o termo “consistência” que se relaciona ao leiaute efetuado pelo software de validação da EFD, considerando-se “consistência de leiaute do arquivo”, sem a qual não será validado: I - a consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE; II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas (Ajuste SINIEF: Cláusula décima, § 2º)

Quanto à retificação de EFD que parece ser o objetivo do Impugnante, sua possibilidade é prevista no Ajuste SINIEF, e ao contribuinte interessado cabe a iniciativa

***Cláusula décima terceira*** O contribuinte poderá retificar a EFD:

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

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

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

*§ 1º A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária.*

*§ 2º A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.*

*§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.*

*§ 4º O disposto nos incisos II e III desta cláusula não se aplica quando a apresentação do arquivo de retificação for decorrente de notificação do fisco.*

*§ 5º A autorização para a retificação da EFD não implicará o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.*

*§ 6º O disposto no inciso II do caput não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata a cláusula décima segunda.*

*§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:*

*I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;*

*II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;*

*III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.*

Ora, nesse sentido, tem-se que a responsabilidade pelos registros na EFD e sua transmissão à Receita Federal do Brasil é de inteira e única responsabilidade do contribuinte. Portanto, bem e corretamente agiram os autuantes ao fundamentar a auditoria nos registros da EFD transmitidos e validados pelo contribuinte, via. SPED-Fiscal,

Também não se permite ajuste de retificação de EFD, considerando registros do LMC físico na fase em que se encontra o caso, especialmente considerando a longevidade dos fatos, pois a verificada e explícita inércia do sujeito passivo em tempestivamente proceder a correção dos dados que diz equivocados, de modo espontâneo possibilita apagar dados já informados através do SPED-Fiscal.

Em tal contexto, é de se ter em conta que as provas do cometimento das infrações foram colhidas exatamente dos registros declarados e transmitidos pelo contribuinte na sua EFD. São valores constantes no Registro 1300, onde tidos como sobras, ultrapassaram o limite estabelecido na Portaria nº 445/98 de 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia mais volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela ANP, valores que acima deste limite não pode contar com outra justificativa, senão a de entrada de combustível nos tanques de armazenamento.

Então, desnecessário seria confrontar os dados de ganho com as perdas no caso em tela, pois em situação similar que se daria numa eventual constatação decorrente de contagem física de estoque em que se verificasse mercadorias desacompanhadas de nota fiscal e ainda presente fisicamente, não haveria sentido em que esta fosse confrontada com possíveis perdas por extravios ou roubos. É claro que estes últimos seriam desconsiderados.

Quanto a alegação de ser impossível a efetiva ocorrência dos excessivos "ganhos diários" detectados, além de resultarem de expressa declaração do próprio sujeito passivo por registro na sua regular escrita fiscal, nos autos não há elementos que documentam as alegações expressadas no texto da Impugnação. Em outras palavras, a alegação defensiva carrega apenas dedução lógica, desacompanhada de necessária e indispensável elemento probatório na forma indicada no art. 123, do RPAF, de modo a facultar avaliação técnica

Em definitivo, não vejo mérito no argumento relativo à falta de congruência do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 com o método de auditoria aplicado no procedimento fiscal do qual resultou o lançamento em sede de revisão neste órgão administrativo judicante, no sentido de que só, se possível, somente a partir da data de sua publicação, pois o dispositivo incluído, apenas regulou, em benefício do contribuinte, o método apuração que já era pertinente e operacional, haja vista que o referido dispositivo estabeleceu o índice mínimo para além do qual se determinaria a conclusão pela omissão de entradas de mercadorias, repita-se: em benefício do contribuinte.

Tenho, pois, por indubitável, concluir-se que os “ganhos” de combustíveis escriturados e acima do elástico limite admitido na legislação baiana, sem comprovação documental de sua aquisição, representa omissão de entradas de mercadorias tributáveis independente da Portaria 444/98. Portanto, não se trata de criação de novo fato gerador. A portaria 159/19 apenas regulou forma mais eficiente

para quantificar o *quantum debeatur* do fato gerador do ICMS “entradas de mercadorias não registradas”, haja vista ser hipótese de incidência anteriormente prevista à ocorrência do fato impositivo identificado nos autos (Lei 7014/96: Art. 4º, § 4º, IV).

Por fim e para colmo, tenho que pelo exposto a relação de causa e **efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e o fato narrado resta firmado; por constituir-se tributo sujeito à lançamento por homologação**, a responsabilidade dos registros do LMC e consequentemente, dos arquivos EFD é unicamente do contribuinte autuado; o Ente tributante crê na prévia outorga concedida ao contribuinte para elaboração da EFD como bastante e suficiente para gerir-se e autodeterminar-se no correto controle da movimentação empresarial com repercussão tributária; os registros foram feitos; a fiscalização os examinou; os excessos por variação volumétrica foram identificados; os cálculos dos preços médios unitários foram feitos; o imposto foi distinguido pela sua natureza; as omissões de entradas foram estabelecidas; o auto foi lavrado; os demonstrativos foram apresentados; de tudo foi dada ciência ao contribuinte. Cada causa anterior teve o seu efeito posterior, de modo que, em termos de verdade material, tudo foi apresentado.

Observando que as intimações acerca do PAF devem seguir a rotina regulamentar, mas nada impede que também sejam encaminhadas aos patronos do sujeito passivo na forma solicitada, pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281231.0003/20-8**, lavrado contra **P.G.P.S. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 339.966,26**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 02 de setembro de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR- JULGADOR