

**A. I. Nº** - 269138.0169/20-0  
**AUTUADO** - AUTO POSTO PONTO FORTE LTDA.  
**AUTUANTE** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 13/09/2022

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0186-04/22-VD**

**EMENTA.** ICMS: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado que o levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso, não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre o qual deve se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Acusação subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Indeferido pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos da exigência de crédito tributário no montante de R\$ 259.012,20, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em decorrência do Auto de Infração em tela, lavrado em 10/11/2020, sob a seguinte acusação: *“Infração 01 – 04.07.01 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas 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”*.

O autuado, por intermédio de seu Representante Legal, ingressou com Impugnação ao lançamento através do Processo SIPRO nº 001824/2021-6, fl. 09, onde, inicialmente, requereu que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas em nome dos seus patronos.

Em seguida, de forma preliminar, suscitou a nulidade do Auto de Infração com base no Art. 18, incisos II e IV do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, por insegurança na determinação da infração, ilegitimidade passiva e cerceamento ao direito de defesa, destacando que o enquadramento legal considerado na autuação foi o art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 6º, inciso IV; art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98, acrescentando que com o enquadramento nos arts. 4º, § 4º, inciso IV; 6º, inciso IV e 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, pretendeu o autuante se valer da presunção de saídas realizadas anteriormente, ou seja, “omissão de entradas”, o que, na esteira do art. 7º, incisos I e II da referida Portaria, estabelece o fato gerador mediante *“o 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 ...”*, tratando-se de forma inafastável de omissão de receita tributável, cuja responsabilidade pelo pagamento do imposto então devido, estaria no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 e método de apuração no art. 10, parágrafo único da Portaria 159/19.

Isto posto sustentou que a nulidade da ação fiscal e do Auto de Infração, se dá por cerceamento

do direito de defesa ante a ausência da demonstração analítica da apuração, ou seja, do levantamento quantitativo de estoque, tendo recebido apenas a demonstração sintética da “omissão de combustíveis” e a apuração do custo médio, não conhecendo a planilha analítica dos estoques que devem compor a auditoria.

Arguiu também a nulidade por ilegitimidade passiva, posto que, de acordo com o art. 8º, IV da Lei nº 7.014/96 a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição tributária é do industrial ou o extrator de combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, não se reportando ao comerciante varejista.

Contestou a indicação do art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96 adotado no presente Auto de Infração, o qual, em seu entender, não possui nenhuma relação com a sujeição passiva por substituição, o qual se aplica em situações relacionadas ao trânsito de mercadorias em situação irregular.

Acrescentou que em consonância com a legislação que define a responsabilidade solidária e o enquadramento legal da presunção, a nulidade do lançamento decorre da impossibilidade de apuração de fato gerador presumido em se tratando de contribuinte que comercializa, exclusivamente, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, consoante estabelecido pela Instrução Normativa nº 56/07, citando, neste sentido, diversas ementas de julgados realizados por este órgão julgador, em especial a ementa referente ao Acórdão 0186-02/19 cujo voto transcreveu, salientando a existência de outros acórdãos da mesma 2ª JF, concluindo suscitando a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, asseverou que as conclusões lógicas indicam a inexistência de ICMS a pagar e que, no máximo, se poderia falar na aplicação da Portaria 159/19, a partir de sua edição em 25/10/2019, e considerando que o enquadramento legal para a cobrança foi a presunção de omissão de saídas (entradas/receitas), ou seja, no fato gerador presumido, como inclusive consta da Portaria 445/90, cujo conceito não faz qualquer distinção entre as mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação ou a ST, transcrevendo o que dispõe a referida Portaria em seus Arts. 6º e 7º no tocante ao que prevê os efeitos de “*omissão de entradas*”.

Pontuou que no caso em tela sequer um regular levantamento quantitativo foi realizado, o que enseja a nulidade do lançamento, e se era tal conclusão inaplicável, o efeito da presunção não ocasiona ICMS a recolher, justamente porque, aplicada a regra da IN 56/07, a proporção é “zero” de mercadorias tributáveis, sendo que, a base de cálculo levantada, na forma do art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, mediante a presunção, haveria que atender os preceitos da IN 56/07, conforme vem decidindo este CONSEF de acordo com diversas decisões cujas ementas transcreveu.

Ao se referir a Portaria 159/19, disse que não cumpre o papel desejado porque, em primeiro lugar, é ilegal posto que alterou a Portaria 445/98, incluindo, sem qualquer compatibilidade com todo o conjunto normativo, o § único do art. 10, que assim inovou:

“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)”.*

Desta maneira, afirmou, se constata através da redação da Portaria 159/19 que foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º inc. V da Lei nº 7.014/96, enquanto que o art. 97, III e IV do CTN estabelece que somente a lei pode estabelecer a definição da base de cálculo, a fixação da alíquota e da sua base de cálculo.

Desta maneira, afirmou que a definição do fato gerador e da base de cálculo do ICMS encontram sujeição ao princípio da reserva legal, elementos estes que não podem ser definidos por ato

“*infra legal*” como é o caso de uma Portaria. Adiante sustentou que além de ilegal a Portaria 159/19 teria aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para alcançar fatos pretéritos e assim prejudicar o contribuinte. Neste caso, defendeu que a interpretação espelhada no presente A.I. “*fosse legal e válida*”, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, citando, a este respeito os arts. 100, I e 103, I do CTN.

Mencionou que a Lei nº 7.014/96, prevê de forma expressa e exaustiva os fatos que caracterizam presunção de omissão de entradas, não se encontrando no seu conteúdo tal hipótese, mediante obrigações acessórias ou simples lançamentos fiscais, observando, ainda, que os dados lançados na EFD/LMC não podem ser erigidos à condição de fato gerador do ICMS, conforme já decidido por este CONSEF, citando como exemplo o Acórdão 0268-11/16.

Acrescentou a impossibilidade de lançamento de “fato gerador diário” com desprezo ao regime mensal e as determinações da própria Portaria 445/98 que versam sobre apurações por exercício, sejam abertos ou fechados. Citou, ainda, que acaso os contribuintes desejassem sonegar compras não levariam ao seu LMC registros de ganhos e sim de perdas, ficando evidente que as informações decorreram de erros do sistema, não podendo ser consideradas, ainda mais de forma retroativa, como fato gerador do ICMS.

Por fim sustentou que mesmo que as quantidades apresentadas na autuação tivessem sido levantadas de forma legal e representassem ganhos reais, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao *status* de fato gerador do ICMS, consoante decidido pelo STJ que inadmitiu a própria variação volumétrica como tal, de acordo com a Decisão que transcreveu.

Questionou a multa aplicada no percentual de 100%, pontuando que, se cabível fosse, seria de 60% conforme consta no Acórdão JJF nº 0199-03/20.

Em conclusão, protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitido, colocando à disposição toda a documentação necessária com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoque, com aplicação da IN 56/07, além de revisão por auditor fiscal estranho ao feito, e, ainda, diante das questões jurídicas envolvidas, que seja ouvida a PGE, pedindo, finalmente, que o Auto de Infração seja julgado Nulo, ou, se superadas as questões prejudiciais, Improcedente.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 31 a 44v, contestando os argumentos defensivos, recorrendo, inicialmente sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício, reportando-se ao controle de estoque nas Ciências Contábeis, o inventário dos estoques e a frequência de sua realização, que, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real deve ser 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.

Nesta ótica destacou o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores, o qual, a título de controle fiscal possuem o Livro de Movimentação de Combustível e a Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Destacou que nos postos revendedores de combustíveis o controle de estoque é mais rigoroso, posto que, 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 o encerramento das vendas, além de que devem escriturar em um livro específico, Livro de Movimentação de Combustíveis, criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de Novembro de 1992 adotado como livro fiscal pelo Ajuste SNIEF nº 01 de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital – EFD no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender os seguintes propósitos:

- Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis.

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

Nesse sentido explicou 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, sendo que, além disso, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “F”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Em resumo pontuou que no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, enquanto que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320, explicando e demonstrando a função de cada um desses registros, observando, ainda, que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300, enquanto 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, destacou que 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, repisando 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.

Explanou acerca da posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis, reportando-se decisão relacionada ao Recurso Especial (REsp) Nº 1.833.748 - SE (2018/0285259-0) que decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP, cuja ementa transcreveu por entender que trata de todos os pontos do lançamento:

*APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - ICMS - RECOLHIMENTO A MENOR - HOMOLOGAÇÃO DO IMPOSTO DE OFÍCIO - EXERCÍCIO SEGUINTE AO FATO GERADOR - EXAÇÃO REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL DE 05 (CINCO) ANOS - APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CTN - QUESTÃO PREJUDICIAL REJEITADA - ARGUMENTO DO FISCO ESTADUAL DE QUE HOUVE RECOLHIMENTO A MENOR DO TRIBUTO - ENTRADA DE MERCADORIAS (COMBUSTÍVEIS) NO ESTABELECIMENTO, SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SEM A COBERTURA DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL EXIGÍVEL - ALEGAÇÃO DA EMBARGANTE/RECORRENTE DE QUE HOUVE DILATAÇÃO DO VOLUME DO PRODUTO E NÃO, AQUISIÇÃO DE MERCADORIA, POR CAUSA DA OSCILAÇÃO DE TEMPERATURA - RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE EM ANOTAR TAIS DIFERENÇAS DE QUANTIDADE DE COMBUSTÍVEL E COMPROVAR TAL ASSERTIVA - EXECUTADA/APELANTE QUE NÃO SE DESINCUMBIU DO SEU ÔNUS PROBATÓRIO - INCIDÊNCIA DO ARTIGO 373, I, DO NCPC - REGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA CDA CORRELATA - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO - COMPROVAÇÃO DE QUE NÃO HOUVE O PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO SOBRE O EXCESSO ENCONTRADO - MULTA APLICADA NO PERCENTUAL DE 50% SOBRE O IMPOSTO - INEXISTÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO.*

Observou que, como se vê na 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”, e que, dessa forma, “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária” e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”.*

Explicou 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.

No tocante a alteração procedimental na auditoria de estoques de combustíveis nos postos revendedores introduzida pela Port. 159/19 que alterou a Port. 445/98, pontuou que até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98:

*“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)”.*

Mencionou 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.

Aduziu que o trabalho da fiscalização fica, assim, simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 (vide acima), sendo que a prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que a impugnante já a possui.

Assim, considera não ser correta a afirmação do autuado de que há “ausência da demonstração analítica da apuração, ou seja, do levantamento quantitativo de estoque” ou “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”.

Ressaltou que a modificação da Port. 445/98 pela Port. 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), permite sua aplicabilidade imediata:

*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.*

Passou a se referir ao fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD, o qual, trazido no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes

constantes na legislação que trata dos combustíveis, sendo, portanto, deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. Com isso, 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 Nº 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Sustentou 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).

Afiouçou que a nova norma não “cria nova 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.

Concluiu este tópico sustentando que a inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD. Portanto, considera que hoje não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”, sendo também errado afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.

Repisou que além do limite de 1,8387% imposto pela Sefaz Bahia, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pelo autuado e passam a ser considerados como omissões de entradas. Daí, considera errado afirmar que a “fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário, sustentando também 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.

Passou, em seguida, a se reportar aos “erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD” e a checagem de possíveis erros no controle de estoques registrados na EFD, indicando que, a cada dia, DT\_FECH no registro 1300, o empresário deve efetuar os registros que indicou.

Pontuou que logicamente, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, os quais exemplificou, entretanto, a Port. 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, enquanto que, 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, acrescentou, a margem da Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite, dessa forma, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Disse que além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido, porém a prova desse tipo de 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 (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

Ressaltou que a lógica dos argumentos apresentados pelo autuado 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, pois se assim não o for o argumento estará obviamente errado, não podendo prevalecer (prova por contradição ou redução ao absurdo).

Concluiu este tópico salientando que:

- Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum.
- Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e também não encontrou erro algum.
- Checou se os valores registrados no campo VOL\_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300, e, novamente, não encontrou qualquer divergência.

No bloco intitulado “Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor” / Os livros como meio de prova contra o empresário”, reportou-se ao Art. 226 do Código Civil e ao Art. 417 do Código de Processo Civil, para em seguida destacar que a escrituração 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.

Após tecer outras considerações jurídicas acerca deste tema, concluiu este item asseverando que não pode o autuado 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.

Em seguida discorreu a respeito da validade jurídica da EFD, (Art. 247 do RICMS/BA), e quanto aos alegados erros nos registros 1300 da EFD, sustentou que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD alegado pelo mesmo deve ser feito pelo próprio, nos termos do art. 373, II, do CPC, além do 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, acrescentando 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 os respalde, não bastando 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.

Quanto à questão relacionada ao cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis, observou que a Port. 445/98 também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”, enquanto o referido art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96 dita que:

*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.*

Ressaltou que é admitida prova em contrário, isto é, o autuado pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada, enquanto que o art. 7º, II, da Port. 445/98, esclarece o dispositivo acima:

*A exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto.*

Arrematando, disse que a Instrução Normativa nº 56/2007 dita, no seu primeiro item, que:

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

Passou a discorrer a respeito do ICMS devido como responsável solidário, observando que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária. Neste sentido, segundo o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Port. 445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, Art. 6º, IV, para concluir que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Após tecer considerações a respeito do ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo, e da apuração do imposto devido, após destacar que o autuado afirmou que “o ICMS é tributo de apuração mensal, devendo ser aplicada alíquota vigente na época dos fatos”, observou que a apuração do ICMS não é somente mensal, como acredita a impugnante, pois o art. 24 da Lei 7.014/96, desde 01/01/2006, dita que o “o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento”. Então, cabe às normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS devido.

Desta forma afiançou que no caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Port. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício. Sendo assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, sempre conforme a



legislação vigente à época.

Em conclusão destacou que fica demonstrado que:

- O ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07.
- O cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a IN 56/07; contudo, como demonstrado acima, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.
- É errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos.
- Também, é errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.
- A apuração do ICMS devido nos levantamentos quantitativos de estoque deve ser feita por exercício, como determina a Port. 445/98.

Por fim, pugnou pela total procedência do lançamento.

Em 30 de junho de 2021 o presente PAF foi convertido em diligência nos seguintes termos:

*“O Auto de Infração em referência foi expedido em 10/11/2020 para reclamar crédito tributário no total de R\$ 259.012,20, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação: “Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas 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”.*

*O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.*

*No curso da instrução processual para fim de julgamento do PAF, foi verificado que não consta nos autos mídia digital com os levantamentos realizados pelo autuante para chegar à conclusão exposta na autuação.*

*Em vista disto, deliberou esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, pela conversão do presente PAF em diligência a SAT / D AT / COPEC no sentido de que o autuante junte aos autos mídia digital, (disco de armazenamento de dados, em arquivo formato texto ou tabela), que possibilite sua abertura, com a totalidade dos demonstrativos/levantamentos elaborados para efeito da autuação.*

*Após esta providência, tal fato deverá ser levado ao conhecimento do autuado, fornecendo-lhe cópia da mídia a ser gerada com a totalidade dos levantamentos efetuados, acima citados, devendo ser concedido o prazo regulamentar de reabertura de defesa, 60 (sessenta) dias, para que o autuado se manifeste, se assim o desejar, com juntada também de mídia digital pertinente a sua manifestação, **em formato word**.*

*Ocorrendo manifestação pelo autuado, o autuante deverá prestar nova Informação Fiscal, anexando, também, mídia digital **em formato word**.*

*Atendidas as solicitações supra, o PAF deverá retornar o CONSEF para prosseguimento da sua instrução e posterior julgamento”.*

O autuado, através de seu Patrono, apresentou a Manifestação de fls. 56 a 76 a respeito da diligência encaminhada, onde, após considerações iniciais, passou a arguir nulidade do lançamento por ausência de demonstração analítica, sob a justificativa de que que somente lhe foram entregues 4 (quatro) planilhas: “1300”, “1310”, “1320” e “GANHOS”, permanecendo o vício apontado pela JJF, que ensejou a diligência, acrescentando que não consta do PAF, também, a EFD que apresentou e usada na ação fiscal.

Em seguida, voltou a suscitar a nulidade do Auto de Infração por alteração no fulcro do lançamento, o que não é possível. Neste sentido destacou que o lançamento ora impugnado versa sobre a seguinte ocorrência:

“Infração 01 – 04.07.01: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas 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”.

Pontuou que o enquadramento legal lançado no Auto de Infração, “Infração 01”, foi o seguinte: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23-A inciso II (não o art. 23, § 6º, como dito pela JJF em seu despacho), todos da Lei 7.014/96, além do art. 10, § único, da Portaria 445/98, os quais transcreveu.

Reforçou que a infração ora apontada tem origem na exigência por “responsabilidade solidária”, cuja base de cálculo, consoante consta dos demonstrativos da apuração dos valores supostamente devidos, decorre necessariamente do art. 23-A, inciso II, da Lei nº 7.014/96, aplicável quando a apuração é lastreada em PRESUNÇÃO.

Disse que começando pelo 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 se encontrava na posse dos produtos, cuja autuação ocorreu em novembro de 2020, e os supostos fatos em 2019, sendo que, se poderia cogitar, mediante interpretação muito abrangente, que se presumiu ter existido a posse dos produtos, em 2019, cuja previsão do art. 6º, inciso IV, é aplicável, normalmente, nas situações de FLAGRANTE, “trânsito de mercadorias” ou comprovado armazenamento irregular, exigindo a apreensão dos produtos.

Já os Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, são os efetivos suportes da autuação e da apuração da base de cálculo, 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.

Mencionou que o autuante 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”, promovendo total alteração do fulcro do A.I, espalhado no enquadramento legal, sem a mínima base legal ou fática, sendo que o que evidenciou o lançamento, como consta do enquadramento transcrito no A.I, foi a caracterização do fato presumido, previsto no art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, bem como do art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, dispositivos que não segregam mercadorias pelo “regime de tributação” (Normal ou ST).

Pontuou que a autorização legal, constante da Lei nº 7.014/96, e até esse ponto seguida pela Portaria 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 7.014/96, assim também tratada, enquanto que 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.”*

Neste sentido disse que a alteração desejada pelo autuante foi levada a efeito de maneira totalmente irregular e ilegal, bem como promoveu claro cerceamento do direito de defesa, razão pela qual o Auto de Infração é Nulo, citando julgamentos realizado por este órgão julgador a este respeito.

No tópico seguinte “*Enquadramento legal apresentado no Auto de Infração – Lei 7.014/96*” citou que o enquadramento legal, inserido no A.I., se reporta aos Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, c/c os arts. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, indica que são inerentes e aplicáveis as seguintes conclusões, suficientes para a nulidade da autuação:

- a) - A Lei 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS, em decorrência de ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, por presunção;
- 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, em 2019;
- d) – Se afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, a JJF estará modificando a fundamentação do AI, o que não encontra base legal.

Asseverou que conforme decisões que transcreveu, 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, ao tempo em que, nesse mesmo sentido, a 1ª JJF proferiu o Acórdão JJF 0052-01/02VD (anexo), reconhecendo que a apuração trata da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, observando que “*A alteração, feita pela JJF, afeta todo PAF, eivada que se encontra de vícios insanáveis*”.

Passou a se referir a respeito da aplicabilidade da Instrução Normativa 56/07, citando que a autuação está embasada 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 a partir do art. 23-A, inciso II, da mesma Lei, necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa 56/07, que expressamente determina, nos seus itens 1 a 4 a aplicação da proporcionalidade referente as operações isentas, não tributáveis e sujeitas à substituição tributária, portanto, nas hipóteses de “fato gerador presumido”, 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.

Destacou que para que tal regra de exclusão, não seja seguida, a IN exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no termo de encerramento da ação fiscal, sob pena, inclusive, de “não registro do auto de infração”, aduzindo a seguinte indagação: caso um dos “combustíveis” fosse sujeito ao regime normal, não se aplicaria a cobrança, por presunção, apenas sobre os valores a ele correspondentes? A resposta considera que é óbvia e se encontra respondida nos muitos julgados do CONSEF, transcritos na defesa e não combatidos pelo autuante, portanto, se mantido o lançamento, solicita a aplicação da IN 56/07.

No que diz respeito a responsabilidade tributária, argui sua ilegitimidade passiva, destacando que o ICMS ora cobrado se refere a “responsabilidade solidária” (ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal), e o que se encontra previsto no art. 8º da Lei 7.014/96, já citado anteriormente, isto é, atribui a responsabilidade ao industrial.

Asseverou que o Art. 10, I, “a” e “b”, da Portaria 445/98, utilizado na concepção do AI, é, portanto, flagrantemente ILEGAL, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal, (art. 128 do CTN), aduzindo que o lançamento distorce completamente a Lei 7.014/96, ao considerar que “*a Lei 7.014/96 atribui ao VAREJISTA a responsabilidade pelo*

*lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição*”, assertiva esta inteiramente dissociada da disposição legal invocada, em seu detrimento a da defesa. Portanto, não pode 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.

Prosseguiu citando que a Portaria 445/98 ofende o procedimento regular, na medida em que foi editada para dispor “*sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias*”, não existindo na mesma outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme arts. 1º, 2º e 3º.

Pontuou que de maneira aliada com a Lei 7.014/96, na Seção que trata da ‘Omissão de Entradas de Mercadorias’, destacando o previsto em seus 6º e 7º, incisos I e II, observando que até este ponto se encontra em consonância com a Lei 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos, únicos e legais, da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário, enquanto que a Lei 7.014/96, ao regular a matéria, não faz distinção, para a apuração do fato gerador presumido, entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, enquanto a Portaria 445/98 também não o faz, nem poderia fazê-lo.

Ponderou que a Portaria 159/19, no art. 3º, incisos I a XII, trouxe algum “benefício” aos contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da “omissão de entradas”. 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, transformando os registros lançados no LMC em fatos geradores e ainda atribuiu aos mesmos registros o condão de “variação volumétrica”.

Citou que em 2018, um outro Contribuinte, CNPJ 015.151.046/0024-75, foi “alvo” de autuações fundamentadas no mesmo método ora combatido, tendo o CONSEF rejeitado de forma veemente, como se pode auferir das ementas abaixo transcritas, Acórdãos CJF 0309-12/20-VD e CJF 0097-12/20-VD, concluindo, portanto, que o lançamento é nulo por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

Passou a se reportar a ilegalidade da Portaria 159/19, que no art. 3º, § 1º, incisos I a XII, instituiu “índices de perda”, a serem considerados no levantamento quantitativo, enquanto que o Julgador tem entendido por essa motivação, que a Portaria é “benéfica” aos Contribuintes, o que considera “grande engano e erro grosseiro de interpretação”.

Expos que se a 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, ocorrendo 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).”*

Neste rumo, afirmou que através da redação da Portaria 159, foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios (criados pelo DNP), sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV, da mesma Lei. Já os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de “indício” de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades “excessivas”, e que tais indícios

poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do contribuinte, como, aliás, determina a IN 56/07, acrescentando que o uso dessas informações para o aprimoramento da ação fiscal atenderia o disposto no art. 144, § 1º, do CTN, portanto sua base documental teria que ser avaliada (seus estoques, vendas e compras, em quantidades e valores), assim como sua escrita contábil, porém nada foi examinado.

Desta forma, asseverou que a autuação teve como fundamento uma única informação, que foi ilegalmente transformada pela Portaria 159/19 em fato gerador, com não menos ilegal aplicação retroativa, as quais considera serem flagrantes e inaceitáveis.

A este respeito disse que tratando de matéria jurídica idêntica, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia já firmou entendimento no sentido de impossibilidade da utilização de norma infralegal, em desrespeito ao art. 97, IV, do CTN, aplicando-se, é evidente, igual interpretação ao inciso III, do mesmo artigo, citando as decisões sobre este tema: *Classe : Embargos de Declaração nº 0513561-60.2016.8.05.0001/50000 - Foro de Origem : Salvador – Quinta Câmara Civil e Embargos de Declaração nº 0338235-52.2017.8.05.0001/50000.*

Voltou a suscitar a irretroatividade da Portaria 159/19 aduzindo os mesmos argumentos já apresentados através da defesa inicial, tecendo longo arrazoado jurídico a respeito do tema, mencionando, ao final, em sustentação aos seus argumentos o Acórdão JF nº 0118-06/21.

Ao adentrar ao tópico relacionado a “verdade material”, requereu diligência com o desiderato de apurar se os dados utilizados como “fatos geradores” possuem respaldo nos estoques iniciais de 2019, nas compras e vendas e, até mesmo, na contabilidade (quantidade e valores), fazendo completa auditoria “por exercício fechado”, levando em consideração todos os dados disponíveis, inclusive “perdas”, reportando-se a decisão proferida pela 1ª CJF nesse sentido, através do Acórdão CJF nº 0268-11/16, cuja ementa transcreveu.

Adiante pontuou que analisando os demonstrativos que somente agora teve acesso, reforçou sua convicção de que não existem no PAF elementos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”. Os “ganhos” apontados no demonstrativo denominado “*GANHOS OMISSÃO ENTRADAS*” não são reais e não existe no PAF a comprovação da origem das medições, e que somente lhe foram entregues 4 planilhas: 1300, 1310, 1320 e GANHOS, permanecendo o vício apontado pela JF, que ensejou a diligência.

Acrescentou que auditoria regular, por exercício fechado, comprovaria que não comprou produtos sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a retenção do ICMS, citando como exemplo, que para o dia 01/07/2019, só existem os dados das quantidades que seriam dos “fechamentos físicos”, às quais foram atribuídas o “status de ganhos”, observando, também, que a mesma planilha, intitulada “GANHOS”, por outro lado, apresenta inúmeras “perdas”, quantidades que, dentro da sistemática adotada na autuação, ao menos devem ser consideradas e deduzidas.

Em resumo disse que em relação a discussão sobre a verdade material, os arquivos ora exibidos não comprovam a efetividade das alegadas aquisições de terceiros sem documentação fiscal, razão pela qual o lançamento de ofício, além as ilegalidades que disse apresentar, que conduzem à nulidade, é totalmente improcedente.

Disse que vislumbrando futura posição do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, informou que a 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, proferiu liminar assim determinando em caráter antecedente ao Réu “... *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 (...)*”.

Passou a suscitar a dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais com sustentação no art. 100, incisos I e III e parágrafo único do CTN. Para tanto, citou que O LMC foi instituído pela

Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992, portanto, os contribuintes do ramo varejo de combustíveis desde 1992, obrigados por ato normativo, adotam, como prática, a apresentação do LMC e, conseqüentemente, das informações de “perdas” e “ganhos”, obrigação que, por si só, nunca foi considerada para fins de cobrança do imposto, como feito a partir da edição da Portaria 159/19.

Desta forma e observada essa “prática reiterada”, o parágrafo único do art. 100 é impositivo, determinando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais, em consonância, ainda, com os seguintes precedentes do CONSEF: *ACÓRDÃO CJF Nº 0256-11/18*, e *Nº 0260-11/18*.

Por fim, disse que solicitando “tratamento isonômico”, requer a dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento e que seja observado ainda, pelo enquadramento legal aplicável, que a sanção seria de no máximo 60% - art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, requerendo, finalmente, revisão do lançamento, pleiteando a ouvida da PGE sobre toda a matéria acima tratada, pugnou que seja declarada a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, se mantido, a dispensa da multa e acréscimos legais.

O autuante prestou nova Informação Fiscal, fls. 107 a 121, com o fito de esclarecer todos os pontos contestados pelo autuado em sua defesa. Assim é que, no tocante a alegação de violação à ampla defesa, por falta de apresentação de todas as planilhas elaboradas no procedimento de fiscalização que antecedeu o lançamento, disse que atendeu ao contido no Art. 46 do RPAF/BA tendo sido fornecido ao autuado cópia de todas as planilhas e demonstrativos que elaborou, e que serviram de base ao lançamento efetuado, não sendo verdadeira a afirmação de que não recebeu diversos demonstrativos indispensáveis à formação do PAF.

Quando a alegação de que houve violação dos princípios da legalidade e da verdade material, após citar doutrina, disse 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.

Neste sentido disse que ao utilizar os registros da EFD como prova, levou em consideração:

- 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.

- 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.

- 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.

- 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.

- 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.

Contudo, pontuou que o autuado se queixou de que:

- “Está sendo cobrado para pagar tributo sobre presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem perquirição da busca da verdade real.”

- “Não 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.”

- Há “ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração”.
- “Inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC” físico.

Neste sentido considerou não ter fundamento a censura do autuado, pois, a EFD faz prova contra o mesmo (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.

Pontuou que isso não significa que o autuado não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC), mas, nesse caso, cabe ao mesmo 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 ao impugnante o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Com efeito, em resumo, descortinou que:

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

Passou a se reportar a decadência do direito de lançar, pontuando que em relação ao ICMS, o lançamento ocorre por homologação e a regra geral é contar a decadência a partir da ocorrência do fato gerador. Contudo, no lançamento realizado, as infrações que tratam da falta de pagamento do ICMS se basearam no levantamento de omissões de entradas de mercadorias, o que evidencia a presença de dolo, pois, o autuado, deliberadamente, agiu para escamotear o surgimento do fato gerador do imposto devido. Dessa forma, mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos.

Ao adentrar ao mérito da autuação se reportou inicialmente a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal, pontuando que a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, 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.

Passou a dissertar a respeito do inventário dos estoques, que trata da contagem física e *in loco* das mercadorias. Então, quando a Port. 445/98, no *caput* do seu art. 1º, dispõe que o levantamento quantitativo de estoques se trata de “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período”, sabe-se que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado, explicando como o mesmo é realizado, citando, ainda, a frequência em que o mesmo é realizado.

Se reportou em seguida ao controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores, cujo controle fiscal são o Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração

Fiscal Digital, destacando que no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas, onde, na sequência, voltou a repetir os mesmos argumentos já apresentados na primeira informação fiscal, repisando, mais uma vez, que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os dias, e a cada dia é feito de forma independente, com medições e anotações próprias e sem qualquer conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

Sobre a legalidade do procedimento da fiscalização, observou que um ponto técnico importante que deve ser considerado na realização de um levantamento quantitativo de mercadorias é que o intervalo entre o levantamento do estoque inicial e do estoque final não deve ser superior ao período de rotação dos estoques pela empresa. 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.

Entretanto, 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, aduzindo que dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 que passa a utilizar as informações do registro 1300 da EFD e dar real efetividade aos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis realizados nos postos revendedores.

Ressaltou que, até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI). Porém, com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

Voltou a se referir ao caráter procedimental da Port. 445/98, a adequação técnica do novo procedimento de fiscalização para identificação de fatos geradores ocorridos, o que aconteceu com a introdução do parágrafo único no art. 10 da Port. 445/98, já que, até então, pelo uso de uma técnica inadequada, que utilizava uma “lente macro” para analisar a movimentação dos estoques dos postos revendedores de forma anual, não se via os inúmeros fatos geradores que aconteciam de forma diária. Contudo, quando se passou a utilizar uma “lente micro”, foi possível perceber os diversos fatos geradores que aconteciam a cada dia, assim, utilizando o parágrafo único no art. 10 da Port. 445/98, não se cria fatos geradores, mas descortina fatos geradores ocorridos que estavam ocultos.

Voltou a discorrer a respeito da retroatividade da aplicação da norma procedimental, sobre a apuração diária da ocorrência dos fatos geradores, inexistência de qualquer “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização, onde voltou a se referir aos limites físicos para a variação volumétrica dos combustíveis no Estado da Bahia no percentual de 1,8387%, portanto, ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física, visto que, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.



Discorreu a respeito da aplicação do parágrafo único ao art. 10 na Port. 445/98 sobre o que denominou “fatos conhecidos” no tocante as omissões de entradas, 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”.

Sustentou 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.

Voltou a se reportar sobre o cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis e a legislação aplicável no cálculo do ICMS devido, além do ICMS devido como responsável solidário, para concluir que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Ao se referir ao ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo, enfatizou que o lançamento de ofício efetuado não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente como o autuado alega, posto que, isso só caberia se tratássemos de omissões de entradas de mercadorias cuja tributação se dá pela saída para que, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, se aplicasse a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas anteriormente obtidas a partir de operações de saídas tributadas e omitidas, isto é, sem pagamento do imposto.

Na situação sob análise, disse que se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos, ressaltando que a entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Aduziu que, dessa forma, conforme o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, no caso o posto revendedor, o qual, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, ressaltando que, dessa forma, não cabe a aplicação do cálculo de proporcionalidade disposto na IN 56/07, pois o objeto do lançamento não trata de presunção de omissão de saídas, mas de omissão de entradas de mercadorias tributadas nesse momento.

A este respeito ressaltou 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.

Voltou a discorrer acerca da apuração do imposto devido, enfatizando que no caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Port. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício. Sendo assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, sempre conforme a legislação vigente à época.

Por fim, citou que após ter rebatido todos os pontos da impugnação, concluiu sustentando a total procedência do lançamento.

Mais uma vez o autuado foi intimado para se manifestar a respeito da Informação Fiscal, o que o fez, de acordo com o constante às fls. 127 a 150, onde rebateu todos os argumentos trazidos pelo autuante em sua segunda informação fiscal e, a rigor, não foram acrescentados novos argumentos.

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

Desta forma requereu que se ultrapassadas as questões prejudiciais, que sejam examinados todos os arquivos disponíveis na base de dados da SEFAZ, por fiscal estranho ao feito, objetivando certificar, como alegado, que os totais das vendas realizadas, em cada exercício, encontram amparo nas compras registradas (e nos estoques inicial e final), reforçando a prova de que os lançamentos no “Campo 10 do Registro 1300” decorreram de falhas técnica e humanas, não refletem a verdade material e, portanto, não comprovam a ocorrência de qualquer omissão de entrada.

Solicitou, ainda, que sejam enfrentadas todas as alegações constantes do conteúdo defensivo apresentado, cujos tópicos assim se encontram nomeados:

- NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA;
- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO DO FULCRO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE;
- ENQUADRAMENTO LEGAL APRESENTADO NO AUTO DE INFRAÇÃO – LEI 7.014/96;
- INSTRUÇÃO NORMATIVA 56/07 – APLICABILIDADE;
- LEI 7.014/96 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AUTUADA;
- PORTARIA 445/98. OFENSA AO PROCEDIMENTO REGULAR;
- PORTARIA 159/19 – ILEGALIDADE;
- IRRETROATIVIDADE DA PORTARIA 159/19;
- VERDADE MATERIAL;
- DISPENSA DA MULTA POR INFRAÇÃO E ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Por fim, resumiu a discussão sobre a verdade material nos seguintes termos: os arquivos da EFD, em poder da fiscalização, demonstram com clareza os totais vendidos em cada exercício, por período, tipo de combustível e “por bico”; que não existiram vendas não registradas; que as saídas encontram respaldo nos estoques (iniciais e finais) e nas entradas/compras realizadas com notas fiscais e retenção do ICMS, portanto, o lançamento de ofício é totalmente IMPROCEDENTE.

Ao final renovou a solicitação da busca da verdade material que até então considera tolhida pela JJF e pelo autuante, e, com lastro em toda sua documentação fiscal e contábil requereu revisão do lançamento, pleiteando, diante dos novos argumentos apresentados, a ouvida da PGE, e que seja declarada a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, se mantido o ilegal e infundado lançamento, a dispensa da multa e acréscimos legais.

Finalmente o autuante voltou a se pronunciar, mais uma vez, fl. 166, aduzindo que todos os pontos contestados pelo autuado em sua manifestação já foram rebatidos, limitando-se, pois, a ratificar as informações já apresentadas.

## VOTO

A acusação que versa nos presentes autos, para efeito de exigência de crédito tributário no montante de R\$ 259.012,20, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, está posta nos seguintes termos: *“Infração 01 – 04.07.01 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas 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”*.

O patrono do autuado iniciou sua primeira peça defensiva requerendo que todas as intimações e notificações relacionadas ao feito, sob pena de nulidade, fossem encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais do autuado. A este respeito consigno que as intimações pertinentes a processos administrativos fiscais ocorrem de acordo com o que disciplina o Art. 108 do RPAF/BA, entretanto, nada obsta que o pedido acima também possa ser atendido, não significando que, acaso não atendido, seja motivo de nulidade do ato processual de intimação.

Foram suscitadas preliminares de nulidade do Auto de Infração, as quais passo a enfrentar. A primeira diz respeito a insegurança na determinação da infração, alegando que com o enquadramento nos arts. 4º, § 4º, inciso IV; 6º, inciso IV e 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, pretendeu o autuante se valer da presunção de saídas realizadas anteriormente, ou seja, “omissão de entradas”, o que, na esteira do art. 7º, incisos I e II da Portaria 445/98, estabelece o fato gerador mediante *“o 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...”*, tratando-se de forma inafastável de omissão de receita tributável, cuja responsabilidade pelo pagamento do imposto então devido, estaria no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 e método de apuração no art. 10, parágrafo único da Portaria 159/19.

Da análise levada a efeito nos presentes autos, não vislumbrei insegurança na determinação da infração e na indicação das quantidades consideradas como omitidas. Isto porque, o levantamento fiscal tomou por base a própria escrituração fiscal digital do autuado (EFD), Registro 1300, que foi encaminhada à Sefaz através do Sped Fiscal. Portanto, são dados consistentes e válidos, apresentados durante anos consecutivos pelo autuado, sem que tenha sido provado nada em contrário pelo mesmo.

Não se pode perder de vista que sendo a EFD um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, se constitui na única escrituração fiscal válida, e assim, contém os registros sobre os quais cabe à fiscalização utilizá-los no desenvolvimento de auditorias, aplicando os roteiros apropriados, o que, ao meu entender, foram corretamente conduzidos pelo autuante. Portanto, não há qualquer insegurança na determinação da infração a qual está consubstanciada em dados objetivos e concretos escriturados pelo autuado em sua EFD e encaminhados à SEFAZ.

Não acolho, pois, este argumento de nulidade do Auto de Infração.

Outro argumento apresentado está relacionado ao dito cerceamento do direito de defesa, em razão da alegação de que não lhe fora entregue a totalidade dos demonstrativos que fundamentaram os cálculos das omissões de combustíveis que foram apuradas, tendo recebido apenas parte das planilhas que foram elaboradas pelo autuante.

Apesar do autuante ter contestado este argumento ao afirmar que o autuado recebeu através do seu domicílio tributário eletrônico todas as cópias dos demonstrativos/planilhas que foram elaborados, esta 4ª JJF, buscando evitar futuras alegações de cerceamento de defesa, deliberou pela conversão do presente PAF em diligência no sentido de que fosse entregue ao autuado todos os demonstrativos que integram os presentes autos, com reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, o que foi feito, tendo o autuado, tempestivamente, ingressado com nova defesa, situação esta que afasta o alegado cerceamento, até porque, o autuado se manifestou em três oportunidades distintas neste PAF.

Afasto, portanto, este pedido de nulidade.

Foi, também, trazido pelo autuado para fim de nulidade do Auto de Infração arguição de sua ilegitimidade passiva para figurar no polo da autuação.

Vejo, mais uma vez, que não assiste razão ao autuado em seu argumento. Isto porque o autuado,

na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação.

No entanto, no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 6º, inciso IV, citado no enquadramento legal da infração, ao contrário do quanto interpretado pelo autuado, atribui a qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização, de forma irregular, como é o caso, pagamento do imposto. Importante registrar que o citado dispositivo legal não se aplica somente em situações de trânsito de mercadorias, conforme citado de forma equivocada pelo autuado, posto que, no presente caso, houve o registro na EFD de ingressos de combustíveis sem a apresentação de qualquer dado ou documento que comprovasse a existência de registro das entradas das mercadorias objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de substituição tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, cabe ao adquirente, no caso o autuado, o recolhimento do imposto.

Nesse sentido se pode concluir, com absoluta convicção, que os supostos ganhos volumétricos registrados e identificados pela ação fiscal, com a aplicação do roteiro de auditoria corretamente aplicado, com base no novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido na Portaria nº 445/98, correspondem à entrada de combustíveis (mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária), sem documentação fiscal, adquirido de terceiro, sem a respectiva escrituração das entradas, devidamente comprovadas pelos registros no LMC/Registro 1300 da EFD, cabendo ao autuado efetuar o recolhimento do imposto devido, inexistindo, pois, a alegada ilegitimidade passiva.

Em sua segunda peça defensiva o autuado arguiu a nulidade do Auto de Infração por alteração do fulcro do lançamento. Vejo que aqui deve ser focado que não houve qualquer alteração no fulcro da autuação pelo autuante quando da informação fiscal, a qual permanece a mesma, tal como lançada na inicial: *“Infração 01 – 04.07.01 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas 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”*.

Sustentou o autuado que a autuação foi lastreada na presunção da ocorrência de operações ou, prestações sem pagamento do imposto (art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96), inclusive a base de cálculo foi mensurada mediante a adoção de critérios aplicáveis à presunção. Disse, também, que o autuante tenta desqualificar a presunção, alterando a substância do lançamento, para fugir da aplicabilidade da IN 56/07.

De imediato vejo que a indicação incorreta do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 como um dos fundamentos do enquadramento da infração, não implica em nulidade do auto de infração, pois a descrição dos fatos trouxe de forma clara que o imposto está sendo exigido por solidariedade, em decorrência da verificação da entrada sem nota fiscal de combustíveis nos tanques do posto revendedor em volume superior ao admitido como variação volumétrica, conforme informações colhidas na escrituração fiscal, ficando evidente o enquadramento legal, posicionamento este que se encontra em consonância com o quanto previsto pelo art. 19 do RPAF/BA.

Quanto à forma de mensuração da base de cálculo não há qualquer indicação no sentido de que a mesma foi calculada com adoção de critérios aplicáveis à presunção. Foi apurada, simplesmente, e está demonstrado, com base na variação volumétrica registrada pelo autuado em sua EFD, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, isto é, de acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque, o percentual de 1,8387%, o que excedeu este limite, portanto, foi considerado, corretamente, como omissão de entradas, e isto consta nos autos desde a inicial, não havendo qualquer alteração por parte do autuante no

curso processual.

Quanto as decisões juntadas aos autos pelo defendente para efeito de consubstanciar seus argumentos, vejo que as mesmas devem ser analisadas de acordo com cada contexto a qual se aplicam em cada processo, as, quais, não se vinculam a decisão desta 4ª JJF. O mesmo ocorre em relação as decisões oriundas do Poder Judiciário.

No tocante ao argumento defensivo de que o autuante tenta desqualificar a presunção, alterando a substância do lançamento, para fugir da aplicabilidade da IN 56/07, concordo com o posicionamento do autuante, visto que, no presente caso, a acusação se refere a omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário, enquanto que o seu fundamento não é a “presunção” de omissão estampada no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96, portanto, neste caso, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07, haja vista que a responsabilidade atribuída é decorrente do citado art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Não acolho, portanto, a arguição de mudança no fulcro da autuação, pois não se configurou nos autos tal procedimento por parte do autuante.

No bojo da primeira defesa, antes da apreciação dos argumentos de mérito que foram apresentados, indefiro o pedido de diligência fiscal a ser realizado por auditor fiscal estranho ao feito formulado pelo autuado, com base no Art. 147, I do RAPF/BA, por considerar que o PAF já se encontra devidamente instruído e com todos os elementos necessários à formação do meu convencimento como julgador. Convém aqui registrar que nestes autos já constam três manifestações por parte do autuado e, por igual, também três pelo autuante, o que, ao meu ver, são suficientes para esclarecimento dos fatos.

No que diz respeito a solicitação de que diante das questões jurídicas envolvidas, que a PGE/PROFIS seja ouvida, considero que não há necessidade de tal providência, até porque, a única questão que realmente carecia de uma fundamentação jurídica mais aprofundada se relaciona a aplicação da Portaria 159/19 a partir da sua edição, e não de forma retroativa, como aconteceu nestes autos.

Aliás, a este respeito a PGE/Profis já se manifestou em outros autos de infração desta mesma natureza que transitam por este órgão julgador, quando se posicionou no sentido de que *“... a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedimental e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo instituiu “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios ...”*.

De forma que concordo inteiramente com o autuante quando citou que *“Por ser norma procedimental, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98 retroagem a data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN”*, estando equivocada a interpretação de que a Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua aplicação.

Quanto a arguição pelo autuado de ilegalidade da Portaria 159/19, registro que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

No tocante ao argumento a respeito da impossibilidade de lançamento com base em fato gerador diário, com desprezo ao regime normal de apuração, registro que esta é uma previsão contida no Parágrafo único da Port. 445/98, alterada pela Portaria 159/19, que modificou o procedimento que era anteriormente utilizado, utilizando atualmente os levantamentos de estoques efetuados diariamente pelo contribuinte. Note-se que apesar dos fatos terem sido apurados com base nos estoques diários levantados e escriturados pelo autuado, a data de ocorrência do fato gerador

considerada pela autuação foi o último dia do exercício em que ocorreu a apuração, portanto, totalmente pertinente com a Port. 445/98 e levantamento quantitativo de estoque.

No tocante a citação de que a Port. 159/19 atribui omissão de entradas à variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, vejo que não se reveste em uma interpretação correta, já que a autuação não recaiu simplesmente sobre a variação volumétrica, visto que, só é considerado como omissão de entrada a variação que ultrapasse o percentual de 1,8387%, fixado pela SEFAZ, ao entendimento de que tal situação, sem a devida comprovação, se reveste em omissão de entrada de combustíveis, sendo esta a motivação para o lançamento sob discussão.

Portanto, a presente exigência fiscal não está cobrando imposto sobre um volume de combustível detectado no tanque em razão de variação volumétrica, mas sobre a parcela do quantitativo encontrada no tanque que não pode ser atribuída à variação volumétrica, em decorrência da sua relação com o volume disponível no tanque naquele dia.

Destarte, considero correta a exigência de ICMS devido pelos ganhos volumétricos de combustíveis além do limite de 1,8387% estabelecido pela SEFAZ, superior a 0,60%, fixado pela Portaria 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, variações superiores essas que, de fato, passam a ser consideradas como omissão de entradas, as quais, realmente, não derivam de uma presunção, mas de um dado concreto, inserido pelo autuado em sua EFD.

Também não vejo como acolher o argumento defensivo de que “*se o autuante validar os lançamentos de ganhos, há também que validar as perdas*”, o que significaria uma espécie de compensação, já que não houve desprezo de perdas na medida em que, conforme bem assinalado pelo autuante, o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, o que resulta na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, não sendo correto afirmar que quando há um ganho gerado por suposto erro, deveria também haver uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como pode parecer à primeira vista.

Ademais, considero correta a interpretação do autuante que a cada dia são feitos levantamento dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos, garantindo, com isso, que a cada dia as medições registradas sejam independentes dos dias anteriores e subsequentes, não tendo fundamento técnico, portanto, agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas do outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoque autônomo.

No tocante aos argumentos de erros de escrituração trazidos pelo autuado, não podem ser acolhidos na medida em que não é admissível a existência de constantes e seguidas ocorrências de erros durante períodos consecutivos e não percebidos pelo autuado. Desta forma, correto se encontram os dados colhidos pelo autuante da EFD transmitida pelo autuado, que não acusam ou indicam qualquer erro ou inconsistência, e que serviram de base à autuação.

No que diz respeito a multa aplicada no percentual de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 o autuado questionou sua aplicação ao argumento de que “em se tratando de hipótese de aplicação diversa das previstas em lei, se cabível fosse, seria de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f” da mesma lei, tal como consta no Acórdão JF nº 0199-03/20, cuja ementa colacionou.

A este respeito vejo que o art. 10, inciso I “a” da Portaria nº 445/98 preconiza 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, no percentual de 100% (Lei nº 7.014/1996, art. 42, III, “g”);*”

O argumento do autuado, para efeito de aplicação do percentual de 60%, se aplica nas situações ocorridas na forma prevista pelo inciso I, “b” do referido dispositivo legal, ou seja: “*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 7.014/1996)".*

Portanto, entendo correto o percentual de 100% aplicado pelo autuante, não sendo, caso para aplicação de isonomia, até porque, o acórdão mencionado pelo autuado, por ser de primeira instância de julgamento, não é definitivo e não configura jurisprudência pacífica predominante neste CONSEF.

Em sua segunda peça de defesa, o autuado apresentou vários argumentos já trazidos na peça de defesa inicial e aqui já analisados. Destaco, aqui, a questão da arguição da aplicabilidade da Instrução Normativa 56/07, o que não concordo, posto que pelo fato da autuação não estar baseada em presunção, a apuração do imposto devido também não estaria sujeita à aplicação do disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, ainda mais porque o imposto está sendo exigido por solidariedade relativamente às entradas omitidas.

No tocante ao argumento de que a Port. 445/98 contém "ofensa ao procedimento regular" não pode ser aceito, na medida em que, consoante bem pontuado pelo autuante, "até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI), entretanto, com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha".

Isto posto vejo que tratando a Port. 445/98 do processo de levantamento quantitativo de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Port. 159/19 tão somente novos procedimentos para a fiscalização, não há que se falar em qualquer ofensa ao procedimento regular de fiscalização.

Quanto ao questionamento a respeito da verdade material, já me manifestei anteriormente, tendo em vista que a auditoria se louvou de dados extraídos na própria EFD do autuado, os quais foram declarados pelo próprio, de forma repetida, não havendo, portanto, ao meu ver, ofensa a este princípio.

No que diz respeito ao pedido de dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com fulcro no Art. 100, I e Parágrafo único do CTN, sob o argumento de que o LMC foi instituído pelo DNC através da Portaria 26/92, e que sempre apresentou tal livro com as informações de perdas e ganhos que nunca foram considerados para fins de cobrança de imposto, só ocorrendo a partir da Portaria 150/19, entendo que tal pedido não se aplica ao presente caso na medida em que esta portaria apenas aperfeiçoou a forma de execução do levantamento quantitativo de estoque, com novas orientações procedimentais, o que possibilitou à fiscalização a desenvolver a auditoria com base nos mesmos dados que já eram apresentados no LMC, não acrescentando nada neste sentido, apenas aperfeiçoando o método de auditoria fiscal.

Em relação a Decisão Liminar oriunda da 4ª Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia, citada pelo autuado, vejo que não se aplica ao presente caso, primeiro porque ela se refere a exigência de imposto sobre variação volumétrica dos combustíveis acarreada pelo aumento de temperatura, o que não é o caso destes autos, e, em segundo, porque mesmo que assim o fosse, se trata de contribuinte diverso não tendo esta decisão efeito vinculante.

Naquilo que pertine a terceira defesa apresentada, a rigor, se trata de repetição dos mesmos argumentos já trazidos nas defesas anteriores, com pequenas modificações na fundamentação, as

quais já foram aqui analisadas, portanto nada a ser modificado neste voto em função dos argumentos apresentados pelo autuado em sua terceira peça defensiva.

Por fim, faço o registro quanto a solicitação formulada pelo patrono do autuado no final da sua terceira defesa no sentido de que sejam enfrentadas todas as alegações constantes no conteúdo das peças defensivas apresentadas, cujos tópicos destacou, pois cabe ao julgador definir aquilo que julga importante a ser analisado e enfrentado, não tendo obrigatoriedade de se reportar a totalidade dos argumentos defensivos, portando descabe a solicitação feita pelo patrono do autuado.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração no valor de R\$ 259.012,20 mais multa de 100% e acréscimos legais.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0169/20-0**, lavrado contra **AUTO POSTO PONTO FORTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 259.012,20**, acrescido da multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR