

A. I. N° - 269138.0099/19-8  
AUTUADO - POSTO MARINA COMÉRCIO E SERVIÇOS DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTES - JEFFERSON MARTINS CARVALHO E ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 05/05/2023

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0049-01/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO FISCAL. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. O autuado adquiriu mercadorias sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Retificada a multa aplicada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$ 468.432,16, acrescido da multa de 100%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Infração 01 - 04.07.02. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida parcela do tributado calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

Período de ocorrência: 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou Defesa (fls. 16 a 52 dos autos).

Inicialmente, requer que doravante todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas para o endereço do profissional que subscreve a peça defensiva, legítimo representante legal do autuado na ação administrativa instaurada, tudo conforme poderes especificados na procuraçāo acostada à fl. 63 dos autos.

Em caráter preliminar, argui a nulidade do lançamento sob o fundamento de que foi levado a efeito através da Ordem de Serviço n°. 505744/19, expedida para Contribuinte diverso, no caso a empresa Posto Kalilândia Ltda., CNPJ N°. 15.151.046/0001-89. Alega que estando o lançamento baseado na referida Ordem de Serviço, a ação fiscal que lhe deu margem, é irregular, atingindo a própria autuação. Afirma que a própria autuação carece de Ordem de Serviço pertinente.

Consigna que se superada a nulidade arguida, embora os autuantes mencionem o art. 10, Parágrafo único, da Portaria 445/98, artigo este incluído pela Portaria 159/19, teria suporte no art. 10, I, "b", do mesmo diploma, que estabelece, para o caso de apuração de omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, via regular auditoria de estoques, a seguinte possibilidade de cobrança:

[...]

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

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

Alega que isso porque não existe relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, notadamente, o fato narrado no Auto de Infração. Diz que a suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido.

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

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

Salienta que se admitido que o lançamento de ofício procura amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, tudo conforme extraído dos demais dispositivos indicados como infringidos pelos autuantes, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, há que se atentar para o que prevê o referido dispositivo normativo da Portaria, cuja redação reproduz.

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

Assevera que partindo dessa premissa legal, no caso concreto, a cobrança não estaria adequada, haja vista que recairia sobre a “responsabilidade solidária”. Alega que o que se deduz, no entanto, é que os autuantes retiraram, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, conforme aliás as planilhas sintéticas ofertadas ao Contribuinte.

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

Argui ainda como terceira preliminar de nulidade da infração, segundo diz, de forma ainda mais

veemente, por igual ofensa ao art. 18, I e IV, “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, e, por via conexa, das bases de cálculo, e consequente cerceamento do direito de defesa.

Alega que inexiste nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Diz que apesar da acusação de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LCM, o que, por si só, descharacteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte.

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

Salienta que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei n. 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha não justifica a exigência do ICMS. Diz que isto porque, ainda que as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

Manifesta o entendimento de que, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que desagua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da tributação federal, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas. Afirma que para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, a exemplo flagrante de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

Conclusivamente, diz que diante da impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis à incidência do imposto, no máximo, se atendidos outros requisitos legais, caberia aplicação do art. 11 da Portaria 445/98, com a redação atual, conforme já decidido pelo CONSEF nos termos dos Acórdãos CJF N° 0159-12/07 e CJF N° 0337-11/09. Assinala que esta posição já foi homologado pelo CONSEF, encontrando-se respaldada, ainda, na Instrução Normativa 56/2002, nos seus itens 1 e 2 cujo teor reproduz.

Observa que a Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no art. 4º, § 4º, da Lei n. 7.014/96, deixando claro, na sua exposição de motivos, que a orientação decorreu de “reiteradas decisões do CONSEF no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei n. 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária. Acrescenta que a referida IN inclusive determinou que deveria ser aplicado outro roteiro de auditoria diversos dos roteiros relativos às presunções referidas no art. 4º, § 4º da Lei n. 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização, quando o contribuinte tivesse como operações habituais integralmente isentas, não tributáveis /ou sujeitas à substituição tributária.

Afirma que no caso em lide, a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois as vendas não são mais tributadas. Diz que a determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização, a exemplo de contábeis, por se tratar de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Acrescenta que ainda que assim não fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade” aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e PGE/PROFIS, conforme decisões que apresenta como exemplos, no caso os Acórdãos CJF N° 0114-12/19, CJF N° 0343-11/12,

CJF N°0350-11/11, CJF N°0387-12/12, JJF N° 0240-02/11, CJF N° 0205-11/18, CJF N° 0337-11/18, JJF N° 0192-02/19, JJF N°. 0121-03/19, CJF N°. 0087-11/18 e CJF N°. 0036-12/19.

Transcreve os artigos 1º e 3º da Portaria 445/98 e diz que nos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração a apuração foi realizada por método não contemplado pela mencionada Portaria, nem por qualquer outro instrumento legal, nem mesmo pela IN 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização. Alega que os autuantes usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas.

Sustenta que a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõem a Auditoria de Estoques foi utilizado, sendo esse mesmo elemento erigido à condição de “omissão”. Aduz que ainda que essa metodologia fosse regular, ao menos as perdas, também registradas, haveriam que ser consideradas, apurando-se ao final de cada exercício, se resíduos persistissem.

Afirma que não existe base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido.

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

Acrescenta que não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal. Registra que enviou ao Fisco uma gama de dados sobre suas compras, vendas, estoques, etc, elementos que foram um conjunto de informações, inteiramente desprezadas, via EFD e DMA, que são compatíveis em relação aos volumes totais e faturamento.

Consigna que sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, observa que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pelos autuantes, pela simples constatação das quantidades. Diz ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustível (2, 3, 5,10, 15 mil litros ou mais, por dia, de cada tipo de combustível). Assegura que são incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Diz que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Alega que precisaria haver um “conluio” entre o autuado e o distribuidor visando prejudicar o Estado. Aduz que neste caso, é fácil perceber que a condução da ação fiscal teria que ter sido no sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas.

Ressalta que, na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pelo autuado, que não teve oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. Diz que as quantidades adotadas no Auto de infração foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs que anexou. Alega que o que os autuantes fizeram foi pegar somente os dias em que se registrou “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão, e nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Indaga como seria possível gerar ganhos, lançados no LMC e, portanto, na EFD/LMC usada na ação fiscal – Registro 1300, dessas quantidades absurdas. Diz ser evidente que os dados se encontravam errados. Reafirma que o erro foi do sistema, que pode ter, por exemplo, somado os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Diz não ser fácil identificar o erro agora, mas que existiu é claro. Afirma que uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Assevera que os autuantes não seguiram um “roteiro” legal, apenas e tão somente pinçaram parte

dos lançamentos do próprio autuado em sua EFD/LMC, desprezando as “perdas” e, mediante método não previsto em lei e, ainda, usando “dois pesos e duas medidas”, já que só validou os “ganhos”, erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS.

Afirma que nas situações cujas ementas foram transcritas, o CONSEF já descartou essa modalidade de apuração. Diz que as Portarias 445/98 e 159/19, dispõem sobre os “procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias”, o que não foi levado a efeito no presente caso. Salienta que o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma. Diz que a sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, por meio da qual se pode obter comprovação da omissão de registro de entradas, o que se faria, segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas” em cada exercício fechado.

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

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

Ressalta que por abordar quase todos os pontos até então levantados, transcreve o brilhante voto proferido pelo Digno Relator da JJJF, no Acórdão JJJF N°. 0186-02/19, repetidos nas demais decisões acima referidas.

Registra que a Portaria 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o Contribuinte. Diz que ainda que a interpretação espelhada no Auto de Infração fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Frisa que essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma Instrução Normativa, visando, de forma agressiva ao conjunto normativo e à Lei, para a própria condução da ação fiscal.

Alega que mais um ponto que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 da EFD, utilizados na apuração. Diz que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. Afirma que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Sustenta que caberia aos autuantes, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu § 2º, intimar o autuado para que fizesse as devidas correções. Sobre o tema, invoca e reproduz excertos do voto proferido pelo ilustre e saudoso Julgador José Raimundo Conceição.

Alega que se cometeu alguma infração, até contundente prova em contrário, se limitou ao campo das obrigações acessórias: inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, de multa expressa em lei.

Diz que ficou fartamente comprovado que a autuação recaiu, simplesmente, sobre os volumes lançados equivocadamente em sua EFD, a título de “ganhos”, não tendo sido realizada uma auditoria de estoques. Assevera que se não existe nexo entre a acusação e a realidade dos fatos, não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa seria com base no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

Alega que considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quanto à tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração, no caso o art.42, inciso III, alínea “g”.

Salienta que outras decisões do CONSEF, em casos similares, se aplicam ao presente, objetivando afastar qualquer possibilidade de dúvida quanto à nulidade do procedimento fiscal. Transcreve ementas de outros julgados do CONSEF, atinentes aos Acórdãos CJF Nº 0230-11/18, CJF Nº 0204-11/15, CJF Nº 0077-12/11, JJF Nº.0158-03/16, JJF Nº2204-04/01, CJF Nº 0183-12/09, CJF Nº 0035-12/06, CJF Nº0009-12/09, CJF Nº. 0395-11/07, CJF Nº 0013-11/04, CJF Nº. 0054-12/19, CJF Nº0002-12/11, CJF Nº. 0142-05/16 e CJF Nº.0018-11/19.

No mérito, alega que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas de uma parte dos dados inconsistentes declarados pela própria empresa na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração por presunção totalmente ilegal. Diz que estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%. Consigna que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo o seu LMC, solicitando de logo o prazo de 60 dias, contados da protocolização da peça defensiva, para juntada ao PAF. Pede ao julgador, uma vez distribuído o PAF e prestada a Informação Fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Ressalta que os valores e, consequentemente, as quantidades constantes nas DMAs, existentes no sistema da SEFAZ, em relação ao todo o período autuado, demonstram os valores totais das movimentações, sendo mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada. Afirma que o início da ação fiscal deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD, e que não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme a Lei n. 7.014/96.

Salienta que caso as questões prejudiciais sejam superadas, pede que seja determinada completa revisão do levantamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material. Diz que a revisão poderá, inclusive, atender ao disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Acrescenta que ainda que seja levada a efeito uma “real auditoria de estoques”, a observância de todos os elementos que a compõem é inafastável.

Repete a alegação de que o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19 não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, os registros diários de “ganhos” são apenas um dos componentes da auditoria de estoques e, mesmo assim, não podem ser considerados, para fins da auditoria regulada pela IN, diariamente e exclusivamente.

Diz que a apuração, por exercício fechado, como normatizado pela Portaria 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados, no caso estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições. Destaca que todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. Acrescenta que as perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas. Reitera que admitir a aplicação isolada do parágrafo único do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento. Indaga se os ganhos escriturados fossem “zero”, ou ínfimos, sem qualquer compatibilidade com a realidade das movimentações nos períodos, seriam adotados na apuração e considerados como único elemento na auditoria. Diz que a resposta a essa pergunta conduz toda à fundamentação para uma decisão justa e isenta, como também, nos mesmos sentidos, para a instrução do PAF.

Pontua que a mesma ação fiscal (O.S. 505744/19 – inclusive expedida para outro Contribuinte – Posto Kalilândia LTDA – CNPJ básico 15.151.046/0001-89), na mesma data e horário, lavrou também o Auto de Infração 269138.0045/19-5. Observa que os mesmos autuantes investigaram os registros de entradas da empresa e identificaram notas fiscais de entradas de combustíveis não registradas

na escrita fiscal, as quais, inclusive, em uma regular auditoria de estoques, serviriam para elidir as omissões indicadas. Ressalta que essa constatação levou a aplicação de multas formais, posto que as operações são sujeitas ao regime de substituição tributária. Diz que é lógico se concluir que para se cobrar o imposto é necessário provar aquisições no “mercado paralelo”, sem documentação fiscal. Afirma que a contrário senso, não existe no PAF qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação. Acrescenta que nenhum “terceiro” e nenhuma operação, foram identificados. Assevera que a acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. Afirma que até mesmo as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, a distribuidores regulares, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

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

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a sua improcedência. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da empresa nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito.

O PAF foi declarado instruído para julgamento (fl. 66), sendo que o impugnante apresentou Memorial (fls. 67 a 71).

Considerando que não constava a assinatura dos autuantes no campo próprio do Auto de Infração, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência à SAT/COPEC (fl. 72 dos autos), a fim de que os autuantes assinassem o Auto de Infração e, depois, que o órgão competente da repartição fazendária intimasse o autuado para recebimento de cópia do referido Auto de Infração devidamente assinada. Solicitou-se, ainda, que fosse informado ao autuado da reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

O autuado, cientificado do cumprimento da diligência (fl. 76), se manifestou às fls. 80 a 86 reiterando os termos da Defesa inicial. Argui a nulidade da autuação por não ter recebido os demonstrativos analíticos, imprescindíveis ao esclarecimento dos fatos, restando ofendido o art. 46 do RPAF. Alega que a “nova” intimação, tal qual a primeira, se fez acompanhar apenas das planilhas sintéticas da apuração.

Destaca que as Juntas e Câmaras do CONSEF, reconhecendo o vício apontado, têm se posicionado no sentido de determinar que todos os “papéis de trabalho” utilizados nas ações fiscais conta o setor de “varejo de combustíveis” sejam entregues aos contribuintes, com a reabertura do prazo de defesa. Alega que como essa formalidade não foi atendida, o prazo tem que ser reaberto novamente.

Tece considerações sobre a ilegalidade da Portaria n. 159/19, que alterou a Portaria n. 445/98. Alega que referida Portaria não pode retroagir, pois somente poderia ser utilizada para fatos geradores ocorridos a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Neste sentido, invoca e reproduz os arts. 100 e 103 do CTN. Invoca e reproduz ementas de decisões do CONSEF. Lembra que esta JJF, a teor do Acórdão JJF N°. 0052-01/02 VD, atestou que a Portaria criou uma hipótese de presunção. Aponta que a autuação tem como fundamento para apuração da base de cálculo o art. 23-A, II, da

Lei nº. 7.014/96, que dispõe sobre presunção.

Finaliza renovando a solicitação da busca da verdade material com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da empresa nos exercícios fiscalizados e/ou para a aplicação na IN 56/07 e, assim, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil e arquivos magnéticos, que ficam disponibilizados por meio dos Advogados constituídos, requerendo revisão do lançamento, pede, ao final, uma vez devidamente instruído o PAF, que seja declarada a nulidade ou improcedência da autuação. Protesta, ainda, a ouvida da PGE sobre toda a matéria de direito acima tratada.

O autuante Jefferson Martins Carvalho prestou Informação Fiscal (fls. 90/91, frente e verso).

Friza que uma ordem de serviço é um ato administrativo ordinatório que busca disciplinar o trabalho da fiscalização. Observa que existem diversos tipos de ordem de serviço, que são emitidas por tipo de ação fiscal. Esclarece que no caso em questão, foi emitida uma ordem de serviço para uma auditoria sumária de média complexidade. Diz que esse tipo de ordem de serviço engloba vários contribuintes, conforme Portaria n. 31/2010 que “disciplina os critérios de atribuição de pontos da Gratificação de Atividade Fiscal – GF”.

Conclusivamente, diz que assim sendo, a Ordem de Serviço 505744/19 não é irregular como alega o impugnante.

Menciona que para Léo da Silva Alves, em “Prática de processo disciplinar”, a ampla defesa “é exercida mediante a segurança de três outros direitos a ela inerentes, que são: direito de informação, direito de manifestação e direito de ter suas razões consideradas”. Consigna que esses dois últimos são atendidos com a defesa da impugnante e o seu posterior julgamento administrativo. Aduz que para poder exercer seu direito de informação, o impugnante deve ter acesso integral a todos os elementos do processo.

Ressalta que o impugnante alega que o seu direito de informação não pode ser plenamente exercido porque “não recebeu os demonstrativos analíticos”, mas somente “planilhas sintéticas” quando não se possibilita o acesso a todos os dados do cruzamento” ou porque os anexos ao auto de infração são “resumo que não retrata o que foi efetivamente concretizado”, razão pela qual alega que a sua ampla defesa foi cerceada.

Afirma o autuante que isso não é verdade. Diz que o lançamento foi integralmente baseado no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), a que o impugnante tem total acesso; e os demonstrativos anexados são um resumo dos fatos por economia, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores. Acrescenta que desse modo, não tem razão o impugnante ao reclamar que o LMC (registro 1300 da EFD) não foi juntado ao processo, já que ele dispõe dessas informações, pois foi ele mesmo quem as forneceu ao Fisco. Acrescenta que também, não é verdade que o autuado desconheça as quantidades dos estoques escritural e de fechamento, pois eles estão escriturados na sua EFD. Diz que é absurdo afirmar que “as quantidades lançadas pelos Autuantes como GANHOS, assim, são irreais”, quando o próprio impugnante os registrou na sua escrita fiscal.

Assevera que também, não prejudicou o autuado a indicação dos volumes de entradas nos dias em que houve ganho, pois ele possui os registros na sua EFD, bastando consultar os registros e ler o que ele mesma escriturou.

Salienta que não cabe ao autuante ensinar passo a passo como é feita a escrituração fiscal digital, quais são seus registros e quais são seus campos. Diz que o debate já deve partir que as partes tenham esse conhecimento técnico mínimo.

Registra que quando Galileu tentou mostrar pela sua luneta que a Terra girava em torno do Sol, os bispos da Igreja se recusaram alegando que as lentes estavam sujas. Galileu, então, observou que “não se pode dar olhos a quem não quer ver”. Diz que não é possível que a defesa não tenha entendido o que foi feito, ela apenas não quer ver.

Quanto à tancagem da empresa, diz que é comum os postos manterem combustíveis armazenados nos seus caminhões-tanque, por exemplo, quando se sabe que haverá um aumento de preço dos combustíveis. Observa que não há necessidade de um “tanque clandestino” como o impugnante sugere, o que também é possível, mas não foi considerado pela fiscalização.

Consigna que um posto revendedor de combustíveis roda seus estoques em dias, por isso o controle deve ser feito diariamente para que seja efetivo. Afirma que não houve falha técnica nos registros da movimentação de combustíveis feitos pelo impugnante, o que havia anteriormente era a aplicação de uma metodologia de fiscalização anual que é inapropriada quando aplicada aos postos, mormente quando já existe um controle diário desses estoques.

Ressalta que é absurda a afirmação que “foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios” com a Port. 159/19. Observa que o levantamento quantitativo de estoques, primeiramente estudado nas Ciências Contábeis, é uma ferramenta para a apuração e não de criação fatos geradores. Acrescenta que assim como descobriram novos planetas com a invenção do telescópio, os fatos geradores a que o impugnante alude, já existiam, apenas não se utilizava a técnica adequada para os identificar. Assevera que a portaria, assim, não criou fato algum, apenas trouxe novos procedimentos que permitiram identificar esses fatos ocorridos. Sustenta que por serem normas procedimentais, retroagem conforme autoriza o art. 106, II, do CTN.

Finaliza dizendo que os valores cobrados não se referem a presunções, pois não há nenhum fato desconhecido a ser descortinado por um fato conhecido, já que a própria EFD, que aponta a existência de combustível sem documentação, é fato conhecido, incoerente, assim, qualquer inferência sobre um fato incerto a partir de uma coisa certa e, portanto, não há qualquer presunção.

O autuado, cientificado da Informação Fiscal, se manifestou (fls. 96 a 115). Ratifica na íntegra os termos da Defesa. Alega a existência de vício na intimação, pois somente recebeu as folhas 90, 90-verso e 91, sendo que a folha 91 foi encaminhada em duplicidade. Diz que a própria intimação não indica a numeração das folhas, demonstrando insegurança e confirmando o vício apontada. Alga que o próprio “AR” contém vício, pois se reporta a empresa “PORRAIS COMERCIO E SERVICOS DE COMBUSTIVEIS LTDA”. Salienta que, não obstante, a leitura das fls. 90, 90-verso e 91, já demonstra que o autuante não apresentou nenhum argumento que tenha o condão de suplantar as alegações defensivas, notadamente frente a ilegalidade da Portaria nº 159/19, que, indubitavelmente, “criou fato gerador”. Acrescenta que além disso, de maneira análoga a dezenas de processos em tramitação pelo CONSEF, deve ser instaurada diligência para a entrega, à empresa, da EFD usada na ação fiscal e de todos os demonstrativos analíticos que serviram de base para o lançamento, com a reabertura do prazo de defesa.

Argui a nulidade por ausência de todos os elementos essenciais ao exercício ao direito de defesa.

Afirma que ausentes os elementos acima citados, de plano, com base no art. 18, inciso II e IV, “a”, do RPAF, c/c o art. 46, do mesmo diploma legal, argui a nulidade do lançamento, por insegurança na determinação da infração e apuração da base de cálculo, com consequente cerceamento do direito de defesa. Observa que o autuante, na fl. 90-verso, diz que “os demonstrativos anexados são um resumo dos fatos por economia ...”, o que, por si só, revela flagrante ofensa ao art. 46, do RPAF. Conclusivamente, protesta pela nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

Assinala que o enquadramento legal lançado no Auto de Infração foi o seguinte: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23, § 6º, inciso II, “b”, todos da Lei 7.014/96, além do art. 10, § único, da Portaria 445/98. Afirma que como a presente exigência necessariamente decorre da responsabilidade solidária, pois primeiro tem que ser provada a efetividade da “omissão de entradas”, sendo que dessa origem inclusive é mensurada a base de cálculo e a parcela é deduzida no PAF em lide, se reporta aos artigos 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, c/c o art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, cujo teor reproduz.

Afirma que desse modo, são inafastáveis as seguintes conclusões, suficientes para a nulidade da autuação:

- A - A Lei 7.0143/96 só autoriza a cobrança do ICMS, em decorrência de ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, por presunção;*
- B - A fundamentação do lançamento é a presunção, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo;*
- C - O disposto no art. 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de FLAGRANTE da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, apesar de absurda hipótese, de que essa “posse” teria ocorrido entre 2016 e 2020;*
- D - Se afastada a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, fundamento do lançamento será modificado, o que é ilegal;*
- E - A autuação foi levada a efeito sem considerar qualquer documento, fiscal ou contábil, e sem que fosse realizado um verdadeiro levantamento. Apenas as informações lançadas, sem compatibilidade com a verdade material e nem com os demais Registros do LMC (notadamente com os Registros 1310 e 1320), como “ganhos”, no “Campo 10 do Registro 1300 do LMC”, foram validadas.*

Pontua que em conformidade com as decisões da 2ª CJF do CONSEF, em situações exatamente iguais, já se firmou o entendimento de que a cobrança, feita com base apenas nos dados lançados no LMC, é “presunção”, e a Portaria 159/19 não retira esse condão. Acrescenta que pelo contrário, o enquadramento legal lançado no Auto de Infração deixa clara essa constatação. Diz que nesse mesmo sentido, a 1ª JJF proferiu o Acórdão JJF 0052-01/02VD (anexo), reconhecendo que a apuração trata da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96. Afirma que a alteração, feita pela JJF, afeta todo PAF, eivada que se encontra de vícios insanáveis.

No tocante à aplicabilidade da IN 56/07, diz que embasada a autuação na presunção prevista no Art. 4º, § 4º, inciso IV e art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, com a base de cálculo dimensionada conforme o art. 23-A, inciso II, da mesma Lei, necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa 56/07, nos seus itens 1 a 4, cujo teor reproduz.

Observa que prevê a norma que nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação inafastável no presente caso, deve ser cobrado o imposto sobre a proporção dos valores relativos às operações sujeitas ao regime normal de tributação, afastada a imposição sobre importâncias pertinentes a operações sujeitas à isenção, não-incidência e substituição tributária.

Salienta 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”. Indaga se caso um dos “combustíveis” fosse sujeito ao regime normal, não se aplicaria a cobrança, por presunção, apenas sobre os valores a ele correspondentes. Diz que a resposta é óbvia e se encontra respondida nos muitos julgados do CONSEF, transcritos na defesa e não combatidos de forma eficaz. Diz que se mantido o lançamento, solicita a aplicação da IN 56/07.

Alega ilegitimidade passiva. Destaca que o ICMS ora cobrado, por “responsabilidade própria”, só pode existir se comprovada a “responsabilidade solidária”, ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal, a Lei 7.014/96, no seu art. 8º, assim prevê. Reproduz referido dispositivo legal.

Observa que a Lei 7.014/96 seguiu a competência que lhe foi concedida pelo art. 128, do Código Tributário Nacional, atribuindo responsabilidade ao industrial. Afirma que a referida Lei não prevê a responsabilidade, sequer, do “distribuidor”, bem como é “varejista”, não se enquadrando na atribuição de solidariedade, exceto se for flagrada na posse de mercadorias sem documentação fiscal ou com documentação inidônea.

Sustenta que o art. 10, I, “a” e “b”, da Portaria 445/98, é flagrantemente ILEGAL, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal, consoante o art. 128 do CTN, cuja redação reproduz.

Acrescenta que o autuante distorceu completamente a Lei 7.014/92, imputando, mediante adoção irregular do art. 6º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, ao VAREJISTA, a responsabilidade pelo

*lançamento e recolhimento do ICMS. Tal dispositivo não se presta aos casos de “sujeição passiva por substituição” e não se aplica ao caso concreto, ante a inexistência de constatação da posse de mercadorias sem NF ou com NF inidônea.* Assevera que a condução até então aplicada é inteiramente dissociada da disposição legal invocada no Auto de Infração, em detrimento da empresa e da defesa. Afirma que é “sujeito ilegítimo” para figurar no polo passivo, bem como a Portaria 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b”, é ilegal e, por via conexa, é nulo de pleno direito o Auto de Infração.

Observa que a Portaria 445/98 foi editada para dispor “sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias”.

Sustenta que não existe na Portaria 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme arts. 1º, 2º e 3º, de maneira aliada com a Lei 7.014/96, na Seção que trata da ‘Omissão de Entradas de Mercadorias’, arts. 6º e 7º, incisos I e II, a Portaria 445. Reproduz referidos dispositivos da Portaria.

Frisa que a Portaria 445/98, até esse ponto, se encontra em consonância com a Lei 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos, únicos e legais, da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário. Diz que a Lei 7.014/96, ao regular a matéria, não faz distinção, para a apuração do fato gerador presumido, entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária. Observa que a Portaria 445/98 também não o faz, nem poderia fazê-lo.

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

Alega que travestir as informações acessórias de “fato gerador”, a Portaria erigiu os mesmos dados, tratados de forma única e exclusiva, e sem qualquer outra investigação fiscal ou contábil, ao *status* de “variação volumétrica”, “fato gerador” e elemento da “base de cálculo”.

Assinala que em 2018 um dos estabelecimentos do Contribuinte, CNPJ 015.151.046/0024-75, foi “alvo” de quatro autuações fundamentadas no mesmo método ora combatido, tendo o CONSEF rejeitado de forma veemente, como se pode auferir das ementas que transcreve.

Aduz que conforme demonstrativos anexos, as apurações já rejeitadas pelo CONSEF foram feitas exclusivamente através do mesmo método ora atacado (sobre lançamentos na EFD/LMC/Registro 1300), sem o exame de qualquer outro documento ou informação, fiscal ou contábil. Diz que a única diferença foi a edição, em 2019, da Portaria 159, que transformou as informações do LMC, já existentes a acessíveis, em fato gerador do ICMS. Observa que tais informações poderiam ser usadas, a teor do art. 144, § 1º, do CTN, como um dos componentes de uma regular apuração, porém nunca, e tão somente, como fato gerador da obrigação. Acrescenta que poderiam servir como um “indício” da existência de alguma irregularidade, que deveria ser investigada e comprovada pelos meios legais e convencionais, até mesmo em atenção ao próprio art. 144, § 1º, que, na sua parte final, exclui da aplicação retroativa a atribuição de responsabilidade a terceiros.

Diz que no caso em exame, conforme expressamente consta da decisão recorrida, os estoques, entradas e saídas, tudo documentado, não foram levados em consideração. As quantidades erroneamente lançadas na “EFD/Reg.1300/Campo 10”, mesmo inteiramente incompatíveis com os demais registros insertos na própria EFD, especialmente com os “Registros 1310 e 1320”, foram tidas como “únicas e absolutas verdades”, sendo erigidas ao “fato gerador”. Afirma que o lançamento é nulo, por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

Sustenta a ilegalidade da Portaria 159/19. Diz que no seu art. 3º, § 1º, incisos I a XII, instituiu

“índices de perda”, a serem considerados no levantamento quantitativo. Observa que o Julgador tem entendido por essa motivação, que a Portaria é “benéfica” aos Contribuintes. Destaca que é um grande engano e erro grosseiro de interpretação.

Assevera que se a malfadada Portaria tivesse feito apenas essa “instituição de limites de tolerância”, seria benéfica aos Contribuintes, pois se aplicaria, ao segmento de varejo de combustíveis, 1,38%, contra 0,6% previsto por normas da ANP. Alega que acontece que o citado inciso XII excetua justamente o “comércio varejista de combustíveis”, criando o parágrafo único do art. 10, com ofensa direta ao art. 97, III, c/c o art. 103, I, do CTN, outra hipótese de fato gerador. Reproduz o referido art. 10 da Portaria.

Salienta que como claramente se constata, por meio da redação da Portaria 159, foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios (criados pelo DNP), sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV, da mesma Lei.

Alega que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de “indício” de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades “excessivas”. Diz que tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como, aliás, determina a IN 56/07. Ressalta que nesse sentido, a base documental da empresa teria que ser avaliada (seus estoques, vendas e compras, em quantidades e valores), assim como sua escrita contábil. Assevera que no entanto, nada foi examinado. Acrescenta que além disso, a autuação não foi baseada na plenitude do “Registro 1300”, mas tão somente em um dos seus “Campos” (Campo 10), que é incompatível com o próprio “Registro” e com os “Registros 1310 e 1320”, que consignam as quantidades comercializadas pela empresa, por “tanque” e por “bicos”. Afirma que a autuação, como visto, teve como fundamento uma única informação, que foi ilegalmente transformada, pela Portaria 159/19 e pelo auferente, em fato gerador, com não menos ilegal aplicação retroativa. Ressalta que ilegalidades flagrantes e inaceitáveis.

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

Observa que nessa mesma linha se encontra consolidada a posição do STF, conforme decisão que reproduz.

Assinala que tratando especificamente da Portaria nº 445/98 (alteração introduzida pela Portaria nº 159/19), em consonância com a linha majoritária do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (de forma alinhada com os julgados transcritos, relativos à IN nº 52/13), a Exma. Sra. Juíza da 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, proferiu sentença concludendo pela ilegalidade /inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98. Salienta que apesar do disposto no art. 167, inciso III, do RPAF/BA, a ilegalidade se aplica ao caso em lide. Reproduz o conteúdo da parte conclusiva da sentença com destaque que apresenta.

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

Quanto à irretroatividade da Portaria n. 159/19, observa que esta foi publicada no dia 25/10/2019, e, em atenção ao disposto no art. 167, III, do RPAF, no máximo, a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, poderia ser a partir desta data, conforme, nesse diapasão, sua própria redação, ou seja, “a omissão...será caracterizada” (futuro, dali em diante). Invoca e reproduz os artigos 100, 103, I, 144, 146, todos do CTN, para fundamentar os seus argumentos.

Aduz que é possível até se cogitar, em tese, somente em relação a “instituição de novos critérios

de apuração ou processos de fiscalização ou ampliação de poderes de investigação”, na aplicação retroativa da Lei, conforme § 1º do art. 144 do CTN, o que, como já abordado, não é o caso, e, mesmo assim, exceto para atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

Aduz que a exceção do § 1º do art. 144, não se aplica ao caso concreto e chega a ser “maquiavélica” essa pretensão.

Primeiro porque o art. 144 se reporta a Lei, estando a norma infralegal tratada nos arts. 100 e 103. O parágrafo único do art. 144 também se reporta à Lei, no seu sentido estrito. Afirma que outra interpretação, fazendo alcançar a norma infralegal, implica em ofensa ao quanto estatuído pelo *caput* do artigo.

Segundo porque a Portaria 159/19 caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência, não se poderia olvidar em sua aplicação “posteriormente à ocorrência do fato gerador”. Indaga qual seria o fato gerador, antecedente, suscetível de sua aplicação.

Terceiro, porque a “estranya portaria” não veio tão somente instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, com simples ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas, eis que o parágrafo único da Portaria nº 159, não encontra compatibilidade com o conteúdo da Portaria 445/90, que pretendeu alterar, fugindo inteiramente ao tema ali regulado: “alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996”. Afirma que a portaria não cria qualquer adendo ou amplitude aos poderes da Fiscalização, que por evidente deve seguir o contexto da norma (Portaria 445), mas tão somente erige um fato, um dado, à condição de gerador do ICMS.

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

Quinto, porque os dados do LMC, nem tampouco do “Registro 1300, não foram usados, em uma regular auditoria, para fins de apuração/levantamento das quantidades supostamente omitidas ou da base de cálculo, mas foram as próprias informações, em parte (apenas o Campo 10) tidas como fatos geradores, conforme já amplamente demonstrado e expressamente expressa a Portaria: “A omissão do registro de entrada de combustível..... será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia).” Diz que o art. 146, do CTN, fala por si só.

No tocante aos alegados “benefícios aos contribuintes”, diz que se trata de mais um absurdo “engendrado”. Alega que a aceitação das perdas, prevista no art. 3º, da Portaria 159, excluiu justamente o segmento de varejo de combustíveis, atribuindo ao mencionado seguimento a ilegal criação de novo “fato gerador”, como claramente já delineado. Diz que se a única disposição da Portaria fosse a ampliação, de 0,6% para 1,8387%, do limite de “perdas” e “ganhos”, se poderia falar em “benefício”. Afirma que atribuir à informação acessória, criada por ente diverso do Estado (DNC), o status de “fato gerador”, certamente, além do cunho de ilegalidade, não acarreta qualquer “benefício”. Acrescenta acerca da irretroatividade da Portaria nº 159/19, que a 6ª JJF do CONSEF proferiu a isenta decisão, no sentido de que não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência, conforme transcrição que apresenta.

Alega que se o desejo do Julgador é realmente “alcançar a verdade material”, como externado nas sessões de julgamentos e como tentado mediante a diligência ora comentada, deve ao menos, antes de prolatar decisão final, investir de forma isenta na instrução do PAF, determinando diligência com o desiderato de apurar se os dados apresentados nas retificações possuem respaldo nos estoques iniciais de 2015, nas compras e vendas e na Contabilidade (quantidades e

valores) e, daí por diante, mês a mês e ano a ano (2015 a 2018). Sobre o tema “VERDADE MATERIAL”, reproduz decisão proferida de forma unânime pela 1ª Câmara do CONSEF.

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

Lembra que não foi feito qualquer levantamento; que nenhum documento foi examinado; que só importou o “Campo 10, do Registro 1300”. Não se atentou, sequer, para os demais dados existentes na EFD, notadamente nos “REGISTROS 1310 e 1320”.

Observa que as saídas são lançadas, “diariamente”, no “Registro 1300”, desdobradas “por tanque”, no “Registro 1310” e “por bico”, no “Registro 1320”. Diz que se tudo que a empresa vendeu se encontra nos “Registros 1300, 1310 e 1320”, uma ação fiscal isenta deve levantar esses totais, a fim de que sejam equacionados com os estoques e as compras. Alega que o “Registro 1320 e Parte do registro 1300”, convenientemente, não foram apresentados pelo autuante, mas se encontram na EFD da empresa e, consequentemente, na posse do autuante.

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

Ressalta que mesmo diante da ausência da EFD utilizada na autuação e dos “Registros 1300 (na sua integralidade), e 1320”, usados na ação fiscal, reforçou sua convicção de que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”. Assevera que os seus “registros” comprovam a total compatibilidade entre as saídas e entradas, de onde se conclui que não comprou combustíveis sem documentação fiscal e que as quantidades registradas no LMC, usadas na ação fiscal, são irreais, decorrentes de erros técnicos e humanos.

Em resumo, diz o seguinte:

- *No Registro 1300 = LMC, temos as ENTRADAS e SAÍDAS, dos combustíveis*
- *No Registro 1310 = TANQUES, também temos iguais quantidades ao arquivo 1300, de ENTRADAS e SAÍDAS*
- *No Registro 1320 = BICOS (NÃO APRESENTADO), temos as SAÍDAS iguais ao Registro 1300.*

Afirma que desse modo, como a autuação se deu somente pelo “Campo 10 do Registro 1300, os próprios arquivos usados na fiscalização podem comprovar os totais vendidos e comprados, e atestar que não existem divergências que possam caracterizar entradas não contabilizadas. Diz que usando o percentual de tolerância, admitido pela ANP em decorrência de variação volumétrica (0,6%), chega-se à conclusão de que a autuação não procede.

Observa que o autuante alega que “é comum os postos manterem combustíveis armazenados no seus caminhões-tanque”, sem fazer qualquer prova, nem mesmo de que a empresa possui “frota própria”, capaz de armazenar os produtos. Afirma que é absurda essa alegação. Diz que resumindo a discussão sobre a verdade material: os arquivos da EFD, se analisados em sua integralidade, demonstram com clareza os totais vendidos pela empresa em cada exercício, que não existiram vendas não registradas e que as saídas encontram respaldo nos estoques (iniciais e finais) e nas entradas/compras realizadas com notas fiscais e retenção do ICMS.

Sustenta que o lançamento de ofício é totalmente improcedente.

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

dispositivos legais.

Assinala que o LMC foi instituído pela PORTARIA DNC nº 26, de 13/11/1992, portanto, os Contribuintes do ramo varejista de combustíveis desde 1992, obrigados por ato normativo, adotam, como prática, a apresentação do LMC e, consequentemente, 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.

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

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

Finaliza renovando a solicitação da busca da verdade material e, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil da empresa, revisão do lançamento, pleiteando que seja ouvida da PGE sobre toda a matéria de acima tratada, pede que seja declarada nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, se mantido o ilegal e infundado lançamento, a dispensa da multa e acréscimos legais.

O autuante Jefferson Martins Carvalho, cientificado da manifestação do autuado, se pronunciou (fl.155). Afirma que o autuado não trouxe ao processo qualquer novo argumento que já não tenha sido rechaçado anteriormente. Diz que para não ser repetitivo, não tratará novamente de assuntos sobre os quais já se manifestou neste processo.

Salienta que o autuado traz notícias de duas decisões judiciais recentes, no caso a da 3.<sup>a</sup> Vara de Fazenda Pública de Salvador que foi concedida sem que o Estado da Bahia fosse sequer ouvido, e da 4<sup>a</sup> Vara de Fazenda Pública de Salvador que trata de variações volumétricas decorrentes de aumento de temperatura, o que não é o caso aqui.

Finaliza dizendo que resta evidente que o autuado não ilide a autuação.

Considerando que a Segunda Instância, no intuito de sanar supostos vícios no lançamento de ofício, tem solicitado na diligência que o diligenciador faça juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF;

Considerando, por fim, que a Segunda Instância tem determinado que o recorrente deverá ser devidamente notificado a se manifestar, querendo, no prazo de 60 (sessenta) dias e que havendo manifestação da recorrente, o PAF deverá retornar ao autuante para que apresente nova informação fiscal abordando todos os fatos aduzidos pelo recorrente na forma do RPAF/99.

A 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão na sessão de julgamento realizada em 25/05/2022, deliberou, por unanimidade, pela conversão do feito em diligência à SAT/COPEC, a fim de que o autuante ou outro Auditor Fiscal designado fizesse a juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tivessem sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos, assim como a juntada de cópia do arquivo magnético (Registros 1310, 1320 e 1300) enviado pelo Contribuinte à Sefaz/BA e utilizados no trabalho fiscal. Solicitou-se, ainda, que deveria o órgão competente da repartição fazendária intimar o autuado, entregando no ato cópia dos elementos elaborados pelo autuante - Informação Fiscal, demonstrativos/planilhas, e do termo de diligência, assim como fosse informado do prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da ciência do recebimento da intimação, para que se manifestasse.

O impugnante, cientificado do resultado da diligência, se manifestou (fls. 174 a 186), inicialmente renovando o pedido de que todas as intimações e notificações relativos ao presente feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais do

autuado no presente processo, conforme poderes especificados na procuração anexada aos autos.

Pontua que a JJF determinou diligências, no sentido de que a emprese recebesse “todos os registros cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PA”, com a reabertura do prazo de defesa (60 dias), o que foi atendido.

Afirma que não obstante, prevalecem os vícios e, especialmente, ilegalidades na autuação.

Consigna que sem embargo dos demais pontos até então levantados, renova que o lançamento de ofício baseado, exclusivamente, na EFD, não possui cunho legal. Assinala que o CONSEF, sobre autuações da mesma natureza, baseadas exclusivamente na EFD/LMC, já proferiu decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0309-12/20-VD e CJF Nº 0097-12/20-VD, cujas ementas reproduz.

Salienta que o lançamento decorre da exigência por “responsabilidade solidária”, ao qual se encontra dependente e vinculado, que por sua vez foi baseada no art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96, C/C o art. 10º, § único, da Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 159/19. Observa que sobre a matéria a 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador proferiu a cuja parte dispositiva, homologada pela 2ª Câmara Cível, onde se percebe, com total clareza, que foram consideradas ilegais/inconstitucionais as autuações baseadas na Portaria nº 159/19, frente aos “princípios da reserva legal e da irretroatividade de ato infralegal”, conforme transcrição que apresenta da “4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001”.

Pontua que em decisão unânime, a Segunda Câmara Cível homologou o julgado da 4ª Vara da Fazenda Pública - Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, conforme transcrição que também apresenta.

Ressalta que conforme visto, O Tribunal de Justiça da Bahia entende que a Portaria nº 159/19, que alterou a Portaria nº 445/98, é ilegal e inconstitucional, pois instituiu “fato tributável”, ao estabelecer “limite de variação volumétrica”. Indaga que se a própria “variação volumétrica” não pode ser caracterizada como “fato gerador do ICMS”, como admitir que “fora de determinado limite se faz qualquer distinção”. Diz que é evidente que se a “variação volumétrica” não é “fato gerador”, não se pode dizer também que “será a partir de determinado limite de tolerância”. Afirma que a autuação, da forma que foi levada a efeito, é totalmente incabível e ilegal.

Assinala que nessa mesma linha se encontra consolidada a posição do STF, conforme o “[RE 632.265](#), rel. min. Marco Aurélio, j. 18-6-2015, P, DJE de 5-10-2015, Tema 830]”.

Ressalta que as decisões judiciais da 4ª Vara da Fazenda Pública e da 2ª Câmara Cível, firmaram o entendimento no sentido da ilegalidade e inconstitucionalidade da Portaria nº 159/19, declarando a improcedência das autuações realizadas, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98, e que a Fazenda Pública estadual, ao operar o RECURSO ESPECIAL AO STJ, anexo, não se reportou ao mérito/direito, somente fazendo referência ao ponto correspondente a “ilegitimidade ativa, parcial, dos Autores, reconhecendo assim o direito, no que tange às outras questões, ou seja, ilegalidade e inconstitucionalidade da norma e improcedência das autuações nela baseada, que assim “transitaram em julgado”. Reproduz as “CONTRARAZÕES” ao aludido Recurso Especial, apresentadas pelos Respeitáveis Profissionais que representam os Autores, no caso Drs. Moacyr Montenegro Souto Jr. e André Lopes Sales.

Salienta que conforme amplamente demonstrado, a autuação esbarra nas questões legais. Acrescenta que mesmo que admitida a metodologia aplicada, não se pode afastar a proporcionalidade prevista na IN nº 56/07, pois a Lei nº 7.014/96, no seu art. 4º, § 4º, inciso IV, prevê o fato gerador ocorre no momento da entrada de mercadorias os bens, não registradas, de forma presumida, sendo a base de cálculo, usada no Auto de Infração, aquela prevista para a hipótese de presunção de omissão de saídas, conforme o artigo 23-A, inciso II, da mesma Lei nº 7.014/96.

Aduz que a Instrução Normativa nº 56/07, item 1, c/c o art. 7º, incisos I e II, da Portaria nº 445/98, seguem o quanto determinado pela Lei nº 7.014/96 e não deixam qualquer margem de dúvida ou para interpretação diversa, no sentido de que “a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, IV)”, tudo em consonância, ainda, com a farta jurisprudência do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJFNº 0337-11/09 e CJFNº 0270-11/12.

Assevera que além de nulo, o Auto de Infração é improcedente. Neste sentido, repete o que sustentara na Defesa inicial. Diz que a inscrição em dívida ativa e o seguimento de cobrança judicial só acarretará prejuízos ao Erário, decorrentes da “sucumbência judicial”.

Reporta-se sobre a irretroatividade da Portaria n. 159/19 aduzindo as mesmas razões anteriormente apresentadas. Acrescenta que vale mencionar a decisão da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, conforme trechos que reproduz referente ao Processo nº: 8009255-56.2022.8.05.0001.

Do mesmo modo, reporta-se sobre a verdade material, invocando, neste sentido, a decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF Nº. 0268-11/16.

Diz que enxergando o caso em tela de acordo como o pressuposto legal espalhado na referida decisão, é possível concluir que os dados que haviam sido registrados no LMC/EFD são totalmente inconsistentes, irreais e absurdos. Acrescenta que mesmo não podendo explicar não ter percebido tais registros antes da ação fiscal até por uma questão de bom senso, e de inexistência de prova concreta que conduza a qualquer conclusão dentro da razoabilidade, somente pode atribuir os registros a falhas técnicas e humanas.

Em resumo, diz o seguinte sobre a verdade material: os arquivos da EFD, em poder da fiscalização, demonstram com clareza os totais vendidos pela empresa 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. O lançamento de ofício é totalmente improcedente.

Afirma que no caso em tela, é evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (irreais), que teriam sido declarados pela própria empresa na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, devendo provar quem acusa. Ressalta que as quantidades de “ganhos”, usadas de forma única, em relação a todo o período autuado, demonstram a absoluta ineficácia da autuação, não existindo no PAF qualquer comprovação de aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária não aplicada. Afirma que nenhum “litro de combustível” foi apreendido ou teve a origem ilícita comprovada. Diz que o início da ação fiscal, diante de tantas e claras evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD, sendo que no caso de não atendimento, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme Lei 7.014/96, art. 42, inciso XIII-A.

Sustenta que os dados sobre os quais recaíram a autuação, sem sequer se observar, usando “o mesmo peso e a mesma medida”, as “perdas”, não comprovam as alegadas aquisições sem documentação fiscal e, no máximo, servem como “indício de irregularidade”, cabendo ao Fisco aprofundar a fiscalização e comprovar que a empresa, de forma efetiva, vendeu mais mercadorias do que aquelas adquiridas com documentação fiscal, aquisições estas realizadas mediante notas eletrônicas e disponíveis no sistema da SEFAZ, e estocadas. Observa que o CONSEF, como claramente comprovam os Acórdãos cujas ementas foram transcritas, não aceitava exigências fundadas em “indícios”, mudando de postura, de forma inteiramente ilegal, a partir da edição da Portaria nº 159/19. Ressalta que a manutenção do lançamento, contudo, só acarretará prejuízos ao Erário, decorrentes de certa “sucumbência” na esfera judicial.

Assevera que o demonstrativo denominado LMC, que oferta, demonstra claramente que foram considerados dias alternados, não contemplando a movimentação diária. A título exemplificativo,

menciona que para o produto “gasolina comum”, o aludido demonstrativo se inicia com o dia 12/01/2016, passando para o dia 12/02/2016 e depois 12/03/2016. Diz que as quantidades consideradas como foram transportadas de um mês para outro, “ora sim, ora não”, como se pode verificar nas mesmas datas e produto referido (12/01/2016 – estoque físico 9.263,00 – 12/02/2016 – abertura – 9.263,00 e estoque físico 7.619,00 e, em 12/03/2016, abertura 6.384,384). Afirma que os dados apresentados, além de inconsistentes, no máximo serviriam como indícios de irregularidades, tendo a Fiscalização a obrigação de aprofundar a auditoria, objetivando a efetiva comprovação da aquisição de produtos sem documentação fiscal, ainda que fosse mediante atestado de que o Contribuinte, em cada exercício, vendeu quantidades maiores do que aquelas adquiridas regularmente e armazenadas (Estoque Inicial + Entradas – Estoque Final, por exercício, como previsto na Portaria nº 445/98).

Conclusivamente, requer a realização de completa revisão do lançamento, por Auditor Fiscal estranho ao feito, a fim de que sejam consideradas todas as compras, vendas e estoques, nos exercícios autuados, determinando a regularidade, ou não, da efetiva movimentação das mercadorias e inexistência de vendas em quantidades superiores às adquiridas e estocadas.

Finaliza a Manifestação pedindo pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O autuante, cientificado da Manifestação do impugnante, se pronunciou (fls. 198 -frente e verso – e 199).

Esclarece que efetivamente houve uma sentença na 4<sup>a</sup> Vara de Fazenda Pública que reconhece a ilegalidade da metodologia de trabalho utilizada para a cobrança efetuada. Diz que houve, ainda, uma apelação do Estado que foi julgada pela 2<sup>a</sup> Câmara Cível, sendo que há 5 câmaras cíveis, e se negou o provimento ao recurso de apelação. Acrescenta que no voto do relator não houve enfrentamento direto do assunto ilegalidade da portaria. Diz que na verdade, o tribunal apenas entendeu que variação volumétrica decorrente de variação térmica não é fato gerador de ICMS. Ressalta que referido acórdão não tem efeito *erga omnes* tampouco tem efeito vinculante.

Em síntese, diz que existe o entendimento de uma juíza, mas não existe o entendimento do Tribunal de Justiça (TJ) sobre o assunto, sendo que com apenas uma decisão da 2<sup>a</sup> Câmara, não há jurisprudência dominante no TJ.

Enfatiza que o lançamento de ofício efetuado não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente. Diz que isso seria cabível se fosse caso 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, aplicasse a presunção de que essa 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.

Consigna que no presente caso, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

Observa que a entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Diz que dessa forma, conforme o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, no caso o posto revendedor, sendo que este, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Salienta que descabe 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.

Pontua que a inserção do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 permitiu descortinar inúmeros fatos geradores que estavam ocultos. Acrescenta que como a norma não cria fatos geradores, apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, fica patente que se deve observar o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais. Reproduz referido dispositivo legal.

Assevera que o impugnante se equivocou nos erros que aponta no item 30 da sua manifestação, haja vista que na planilha “1300” anexada no demonstrativo analítico as datas estão escritas no formato ano, mês e dia. Ou seja, 01/12/2016 está indicado como 20161201, então, o demonstrativo não passa do dia 12/01/2016 para o dia 12/02/2016 e para o dia 12/03/2016, mas do dia 01/12/2016 para o dia 02/12/2016 e para o dia 03/12/2016.

Finaliza dizendo que resta evidente que o impugnante não elide a autuação que, registra, tem os mesmos fundamentos de fato do Auto de Infração n. 269138.0098/19-1 e que foi julgado procedente pela 1ª JJF em 25/03/2022, consoante o Acórdão JJF N° 0041-01/22-VD.

Presente na sessão de julgamento realizada nesta data de 03/04/2023 o ilustre patrono do autuado, o advogado Dr. Fernando Marques Villa Flor OAB/BA nº.11026 que exerceu o direito de sustentação oral de suas razões.

## VOTO

A acusação fiscal é de que o autuado não recolheu o ICMS, por antecipação tributária, de sua própria responsabilidade, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela legislação registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Constatou que o lançamento de ofício em lide descreve com clareza a conduta infracional imputada ao autuado, identifica com precisão o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o montante do débito, a indicação dos dispositivos infringidos, inexistindo cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, portanto, estando revestido das formalidades legais, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, que o inquine de nulidade.

Inicialmente, cabe consignar que esta Junta de Julgamento Fiscal julgou o Auto de Infração nº. 269138.0098/19-1, lavrado contra o mesmo sujeito passivo de que cuida o presente Auto de Infração, que exigiu o ICMS devido por solidariedade, cuja vinculação com o presente processo é patente, haja vista que o presente Auto de Infração exige o ICMS devido por antecipação tributária cujos dados e valores apurados são decorrentes da exigência do ICMS no referido Auto de Infração nº. 269138.0098/19-1.

Diante disso, considero pertinente reproduzir abaixo a decisão proferida por esta Junta de Julgamento Fiscal no Auto de Infração 269138.0098/19-1, haja vista que aborda os tópicos aduzidos pelo impugnante no tocante ao presente Auto de Infração.

No referido Acórdão foi consignado o seguinte:

[...]

*A acusação fiscal é de que o autuado não recolheu o ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, 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.*

*Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo impugnante sob o fundamento de que, o trabalho fiscal foi levado a efeito através da Ordem de Serviço nº. 505744/19, expedida para Contribuinte diverso, no caso a empresa Posto Kalilândia Ltda., CNPJ N°. 15.151.046/0001-89.*

Sustenta o impugnante que estando o lançamento baseado na referida Ordem de Serviço, a ação fiscal que lhe deu margem, é irregular, atingindo a própria autuação. Afirma que a própria autuação carece de Ordem de Serviço pertinente.

Certamente que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que a Ordem de Serviço se trata de um documento interno da Administração Fazendária, não interferindo na constituição do crédito tributário, assim como a sua ausência não cerceia o direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte. Inexiste no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99 qualquer exigência expressa para apresentação da Ordem de Serviço ao Contribuinte, portanto, não se constituindo como motivo de nulidade do lançamento. Vale observar que este é o entendimento predominante na jurisprudência deste CONSEF.

Neste sentido, cabe invocar e reproduzir abaixo excertos do voto proferido no Acórdão CJF Nº 0011-11/19, no qual o ilustre Conselheiro/Relator consignou o seguinte:

[...]

Referente a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo aduzindo que a incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal pela não apresentação da Ordem de Serviço – O.S. e do Termo de Início de Fiscalização, a JJF já analisou e verifico que o que diz respeito a não apresentação da OS, observo também que inexiste qualquer exigência expressa para apresentação da O.S. ao Autuado, bem como o RPAF-BA/99, não contempla esse requisito como motivo de nulidade.

[...]

Assim, verifico que o autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, razão pela qual as razões defensivas relativas as nulidades não podem ser acolhidas.

Isso diante do fato de terem sido obedecidos os princípios e determinações legais, por parte do autuante, o qual, ao formalizar o lançamento, indicou o sujeito passivo de forma correta, indicou o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota aplicável à operação, sem que pairasse qualquer dúvida a respeito da matéria objeto do Auto de Infração.

Assim sendo, no presente caso, não acolho a nulidade arguida pelo autuado em face à Ordem de Serviço.

[...]

O impugnante argui, ainda, a nulidade por alteração do fulcro do lançamento, por entender que a exigência se trata de presunção, inclusive, mencionando decisão desta JJF no sentido de se tratar de presunção.

No tocante a esse tema, cabe observar que inexiste a mudança do fulcro da autuação conforme aduzido pelo impugnante, haja vista que em nenhum momento a acusação fiscal descreve se tratar de presunção. A alegação de que o enquadramento da infração aponta no sentido de que se trata de presunção não há como prosperar, haja vista que, conforme dito, a descrição da infração em nenhum momento diz se tratar de presunção, sendo certo que o equívoco no enquadramento, por si só, não se apresenta suficiente para invalidar o ato de lançamento.

Certamente que a imprecisão constante no Acórdão desta JJF aduzido pelo impugnante, não pode se sobrepor à realidade fática, ou seja, não pode uma simples menção de se tratar de presunção fulminar a verdadeira natureza do levantamento fiscal. Vale reafirmar que não se trata de presunção.

Registre-se, inclusive, que apenas num parágrafo do Acórdão foi que houve esse equívoco, sendo que nos demais julgamentos realizados por esta JJF sempre foi salientado que não se trata de presunção.

Constato que o lançamento de ofício em lide descreve com clareza a conduta infracional imputada ao autuado, identifica com precisão o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o montante do débito, existindo cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, portanto, estando revestido das formalidades legais, inociorrendo qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, que o inquiñe de nulidade.

Quanto ao pedido do impugnante no sentido de que haja intervenção da PGE/PROFIS, cabe consignar que a PGE/PROFIS já se manifestou mediante Parecer Jurídico quanto aos tópicos aduzidos pelos autuados atinentes a irretroatividade da Portaria, a presunção, ao cerceamento do direito de defesa em face a sessão presencial, no sentido que não procedem, pois não se trata de presunção, é possível sim aplicar retroativamente a Portaria 445/98 e a ausência de cerceamento do direito a ampla defesa e ao contraditório nas sessões realizadas por vídeo conferência.

No tocante à decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8) aduzida pelo impugnante, a leitura do referido Acórdão permite constatar que a matéria ali apreciada não se aplica aos fatos apurados no presente Auto de Infração. Nota-se claramente que a citada decisão judicial, se refere à variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, que se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica, com a conclusão de que tal fenômeno não se amolda à descrição normativa

hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Individuadamente, a matéria de que cuida o presente Auto de Infração é outra. Ou seja, o autuado registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura, ou por qualquer outro fenômeno natural. Vale dizer que a autuação não é decorrente de quantidades inerentes a variações volumétricas comuns aos revendedores de combustíveis. Na realidade, a exigência fiscal é consequência da falta de comprovação pelo autuado quanto à entrada de combustíveis apurada no levantamento fiscal.

Vale reiterar que, não obstante essa falta de comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

Em verdade, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, descebe falar-se em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Verifica-se, claramente, que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, conforme sustentado pelo impugnante. O lançamento de ofício em exame foi efetuado de forma compreensível.

Conforme dito linhas acima, o equívoco no enquadramento, por si só, não se apresenta suficiente para invalidar o ato de lançamento, inexistindo o aduzido cerceamento de defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante.

No tocante ao pedido formulado pelo impugnante no sentido de realização de revisão fiscal, indefiro o pedido, haja vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para decisão da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, inexiste dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, razão pela qual, com base no art. 147, inciso I, "a" e "b" do RPAF-BA/99, indefiro o pedido de diligência e revisão fiscal formulado pelo autuado.

No que concerne à ilegalidade dos atos normativos que fundamentam a autuação, aduzida pelo impugnante, cumpre consignar não tem esta JJF competência para negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, consoante determina o art. 167, III, do RPAF/BA/99.

Do mesmo modo, quanto a alegação defensiva de que a 1ª JJF considerou como presunção o levantamento fiscal noutro Auto de Infração, por certo que a indicação equivocada de que se tratava de presunção não pode prevalecer sobre a verdade dos fatos, haja vista que é de conhecimento geral que se tratando de constatação de omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não se exige o ICMS por presunção, mas, sim, por responsabilidade solidária por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documento fiscal e ao mesmo tempo o ICMS de responsabilidade própria devido por antecipação tributária.

Respeitosamente, divirjo do entendimento manifestado pelo ilustre impugnante no tocante à responsabilidade por solidariedade, haja vista que o art. 6º, IV, da Lei n. 7.014/96, alcança sim o autuado no caso em exame, haja vista que a mercadoria entrou no estabelecimento sem documentação fiscal.

Ultrapassados os questionamentos aduzidos pelo impugnante acima reportados, passo a análise do mérito da autuação.

De início, cabe observar que no caso de apuração de omissão de entradas por Contribuintes que operam exclusivamente com mercadorias do regime de substituição tributária, a exemplo de postos de combustíveis, este assume a responsabilidade solidária pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal, portanto, sem prova de que o tributo fora recolhido, assim como pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), em razão de tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência de registro das entradas da mercadoria, objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido

pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias conforme aduzido e pretendido pelo impugnante.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo deficiente, o que deveria ser comprovado mediante registro no Livro de controle de Movimentação do Combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

A variação volumétrica, em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. 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.

Observo que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constata saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como "perdas", tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de "perdas" ou de "ganhos", até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente caso, os autuantes apuraram com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de "ganhos", acima do limite estabelecido, e exigiram o imposto sobre esses "ganhos", considerados excedentes.

Devo registrar que coaduno plenamente com o entendimento manifestado pelo autuante na Informação Fiscal quando contesta as alegações defensivas atinentes aos erros apontados pelo impugnante, especialmente no que tange à falta de elementos hábeis de prova capazes de elidir a autuação, quanto aos erros de escrituração, aos ganhos, às anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor.

Do mesmo modo, coaduno com o entendimento do autuante no sentido de que, por não ter encontrado qualquer inconsistência na revisão fiscal, descabe a aplicação do art. 247, § 4º do RICMS/BA/12, conforme aduzido pelo impugnante, assim como, que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos combustíveis, descabendo falar-se em aplicação da proporcionalidade a que se refere a IN 56/07, aplicável apenas nos casos de presunção.

Diante do exposto, concluo que é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria, sendo, desse modo, procedente a infração.

No tocante ao pedido formulado pelo impugnante de dispensa da multa certamente que não tem este órgão julgador administrativo de primeira instância competência para tal apreciação e dispensa.

Quanto ao pedido do impugnante no sentido de que todas as intimações sejam encaminhadas ao endereço profissional que indica, consigno que inexiste óbice para que o pleito seja atendido, contudo, o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação do Contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Conforme visto da leitura dos trechos do voto acima reproduzidos, a conclusão dada por esta Junta de Julgamento Fiscal apontou no sentido de procedência da autuação, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária, em face de ter sido constatado ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98.

Nos termos da mencionada 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%.

Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante exigiu o imposto do autuado na condição de responsável solidário, objeto do Auto de Infração nº. 269138.0098/19-1. Os valores exigidos no referido Auto de Infração não decorreram de presunção, conforme alegado pelo autuado, e foram considerados como crédito fiscal na apuração do imposto devido pelo autuado por antecipação tributária, de que trata o presente Auto de Infração, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante, acostado às fls. 03 a 12 dos autos.

É certo que no presente caso, em face à vinculação entre as duas infrações - inclusive a

utilização do crédito fiscal correspondente ao imposto devido por responsabilidade solidária, apurado no Auto de Infração nº 269138.0098/19-1-, conforme se verifica nos demonstrativos elaborados pelo autuante, acostados às fl. 03 a 12.v dos autos, nos quais é possível identificar-se claramente a existência dos cálculos referentes ao ICMS devido por responsabilidade solidária e do ICMS devido por responsabilidade própria, sendo o ICMS devido por antecipação tributária apurado pela Fiscalização considerando o crédito fiscal referente ao ICMS devido por responsabilidade solidária, descabendo, portanto, qualquer discussão sobre o imposto atinente à responsabilidade solidária, cuja decisão unânime proferida por esta JJF foi pela procedência da infração.

Na realidade, conforme consignado acima, em face à vinculação existente entre ambas as infrações, sendo que os valores exigidos no presente Auto de Infração são decorrentes precisamente dos valores da autuação apurados no Auto de Infração nº 269138.0098/19-1, a infração é subsistente.

Entretanto, no que concerne à multa de 100% apontada no Auto de Infração, cumpre fazer um reparo, haja vista que aplicável à espécie a multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

No tocante ao pedido formulado pelo impugnante de dispensa da multa certamente que não tem este órgão julgador administrativo de primeira instância competência para tal apreciação e dispensa.

Quanto ao pedido do impugnante no sentido de que todas as intimações sejam encaminhadas ao endereço profissional que indica, consigno que inexiste óbice para que o pleito seja atendido, contudo, o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação do Contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

**ACORDAM** os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0099/19-8, lavrado contra o **POSTO MARINA COMÉRCIO E SERVIÇOS DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$ 468.432,16**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR