

A.I. Nº - 269138.0142/19-0
AUTUADO - POSTO KALILÂNDIA LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/06/2023

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0107-02/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. CONSTATAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. ESCOLHA DA VIA JUDICIAL. ESGOTADA A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, cuja omissão de entrada foi apurada, inseridos a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte no Registro 1300 da EFD, espelho dos dados contidos no LMC. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importou a desistência da impugnação, estando quanto a ela prejudicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 15/12/2019, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$ 249.053,48, acrescido da multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

INFRAÇÃO 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, correspondente ao período de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 16 a 54, onde inicialmente requereu que todas as intimações e notificações, referentes ao feito, sejam encaminhadas para o endereço do seu representante legal.

Registra que o lançamento se ampara na presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto, prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, por omissão de entradas onde se presume uma anterior omissão de receita, pois assim indicou o autuante nos dispositivos listados como infringidos como previsto no art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, copiado.

Conclui que a exigência fiscal, deveria indicar que a empresa, anteriormente aos períodos indicados no Auto de Infração, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e como consequência obteve ganho financeiro decorrente dessas vendas, que o possibilitou adquirir mercadorias não tributadas, caracterizando receita não tributada, ou seja, omissão de receita.

Complementa que, baseado na narrativa do autuante, a exigência não estaria adequada, pois, recairia sobre a responsabilidade solidária.

Frisa que o autuante extraiu do LMC, informações registradas como ganhos, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, ou seja, selecionou apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e totalizou os supostos ganhos, dos quais deduziu o percentual de 1,8387%, considerado como ganho excessivo, considerado como omissão de entradas, ocorrência que, a teor das Portarias nº 445/90 e 159/19 deveria que ser apurada mediante auditoria de estoques, em exercícios fechados.

Suscita preliminarmente nulidade do lançamento com base no art. 18, incisos I e IV, alínea “a”, do RPAF/99, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, assim como das bases de cálculo, e consequente conduzindo ao cerceamento do direito de defesa.

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

Ressalta que o autuante se utilizou de apenas um dos dados registrados no LMC, extraindo apenas a parte da escrituração que se mostrou conveniente e, assim, além de atentar contra as normas que diz ter seguido, criou quantidades de omissões de entradas, que entende absurdas.

Ensina que o conceito expresso no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, pressupõe que se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS, 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.

Acrescenta que no caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que recai na 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.

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

Assim, conclui que na impossibilidade de se caracterizar as saídas anteriores sem nota fiscal como a incidência do imposto, no máximo caberia a aplicação do art. 11, da Portaria nº 445, com a redação atual, como já decidido pelo CONSEF, conforme Acórdãos CJF nº 0159-12/07 e CJF nº 0337-11/09.

Salienta que esse entendimento encontra respaldo na Instrução Normativa nº 56/2002, nos itens 1 e 2, transcritos.

Acrescenta que a citada Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no ar. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, cuja orientação decorreu das reiteradas decisões do CONSEF no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS, quando apurada a omissão de saídas presumidas, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária”.

Destaca a determinação de que: caso o Fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”.

Afirma que no caso em discussão, a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a inexistência de qualquer indício de prova de aquisições anteriores de mercadorias sem documento fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas.

Interpreta que a forma de apuração determinada pela Portaria nº 445/90, pela via da presunção somente se aplicaria aos contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, observando a necessidade de ser aplicada a regra da proporcionalidade, como entende o CONSEF e a PGE/PROFIS, conforme ementas transcritas dos Acórdãos CJF nº 0114-12/09, CJF nº 0343-11/12, CJF nº 0350-11/11, CJF nº 0387-12/12, JJF nº 0240-02/11, CJF nº 0205-11/18, CJF nº 0337-11/18, JJF nº 0192-02/19, JJF nº 0121-03/19, CJF nº 0087-11/18 e CJF nº 0036-12/18.

Entende que que a Portaria nº 445/98, extrapola a lei, possibilitando contemplar as operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, e assim, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inconsistente e irregular, conforme prevê o art. 1º e sem os cuidados previstos no art. 3º, da citada Portaria.

Repisa que a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria nº 445/98, nem por qualquer outro instrumento legal, como a Instrução Normativa 310/90, visto que o autuante usou apenas um dos dados do LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas.

Conclui que a ação fiscal foi realizada com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a Auditoria de Estoques foi utilizado, sendo esse mesmo elemento considerado omissão. Assim, defende que as perdas, devem ser consideradas para ao fim apurar as diferenças.

Reafirma não existir base legal para o método de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida.

Transcreve ementas de julgados do CONSEF em situações semelhantes, cujo posicionamento foi pela ilegalidade do meio de apuração, conforme os Acórdãos: JJF nº 0186-02/19, JJF nº 0159-02/19, JJF nº 0160-02/19, JJF nº 0167-02/19.

Afirma não caber às autoridades fiscais criar métodos de apuração utilizando parte dos dados informados pelo contribuinte em um conjunto de informações desprezadas contidas na EFD e DMA, cujos registros demonstram compatibilidade entre os volumes totais e o faturamento.

Frisa a apuração foi baseada nos registros de ganhos no LMC, de forma equivocada demonstrando ser impossível a ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, além das situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis, superando as capacidades dos tanques, que somente poderia se houvesse conluio ente o posto revendedor e o distribuidor, pois os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações.

Assegura que o levantamento se baseou em escrituração inconsistente, que não teve a oportunidade de explicar ou corrigir tais inconsistências, sendo que as quantidades arroladas são aquelas equivocadamente lançadas no LMC, onde o autuante colheu apenas os registros de “ganhos” caracterizando-os como omissão e desprezando as perdas.

Atribui os ganhos excessivos a erros escriturais decorrentes do sistema, aventando a possibilidade de ter somado os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural, difícil de identificar, mas, garante que ele existiu e somente uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Indaga o porquê de existindo outras informações, de compras e vendas somente foram considerados os registros dos “ganhos”, equivocados e não foi adotado outro meio de apuração?

e complementa que a metodologia escolhida se baseou na escrituração equivocada, contaminando de insegurança e irregularidades o lançamento.

Adverte que a autuação não seguiu um roteiro previsto na legislação, computando apenas parte dos lançamentos da EFD/LMC, desprezando as perdas, usando critérios diversos e construindo dados fictícios para considerá-los fato gerador do ICMS.

Repisa que conforme ementas de julgados do CONSEF já transcritas, há de se descartar essa modalidade de apuração, pois, as Portarias nº 445/98 e nº 159/19, dispõem sobre procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias que não foram considerados no presente caso.

Explica que o parágrafo único do art. 10 do Portaria nº 159/19, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma. Sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, através da qual se pode obter a comprovação da omissão de registro de entradas, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas” em cada exercício.

Acrescenta que a Portaria nº 445/98, objetiva esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, e proporcionar um entendimento uniforme na aplicação da norma, limitada pela Lei nº 7.014/96 não podendo ser interpretada de forma isolada, como fez o autuante.

Complementa que utilização, isolada, do parágrafo único do art. 10, da Portaria nº 159/19, cria uma hipótese de “*presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto*”, não contemplada no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, portanto, ilegal.

Aponta como outro vício, a constatação diária dos ganhos de forma isolada do conjunto da auditoria de estoques, uma vez que a apuração corresponde a exercícios findos e fechados, sendo impossível adotar tal critério de apuração diária, exceto na hipótese do art. 41, inc. II, da Lei nº 7.014/96, observados os arts. 46 e 47.

Transcreve o voto, preferido no Acórdão JF nº 0186-02/19, repetidos nas demais decisões já citadas para corroborar com os argumentos.

Registra que a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e prejudicar o contribuinte.

Indica ser necessário analisar os registros LMC/1300 EFD, pois as quantidades selecionadas da EFD, são tão absurdas que não reflete a realidade das movimentações diárias.

Defende, diante das inconsistências da EFD, que o autuante deveria conceder o prazo legal para a retificação dos arquivos, pois o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção.

Transcreve trecho da diligência realizada no Auto de Infração nº 206903.0001/16-0 e afirma que se cometeu alguma irregularidade, esta se limitou ao campo das obrigações acessórias, ou seja, inconsistências na EFD, passíveis, se não atendida a solicitação de correção, de multa.

Conclui ter comprovado que a autuação recaiu sobre os volumes lançados, equivocadamente na EFD, a título de “ganhos”; não foi realizada uma auditoria de estoques; não existe nexo entre a acusação, portanto o lançamento não somente é nulo, como o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa deveria ser a prevista no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

Classifica como outra precariedade, a multa aplicada, uma vez que a Portaria nº 159/19, preconiza, no item 1 do inciso I, alínea “a”, que a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo, Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso III, alínea “g”, o que se constitui em mais uma ilegalidade e menciona decisões do CONSEF, em casos similares, conforme ementas transcritas dos Acórdãos: CJF nº 0230-11/18, CJF nº 0204-11/15, CJF nº 0077-12/11, JF nº 0158-03/16, JF nº 2204-04/01, CJF nº 0183-12/09, CJF nº 0035-12/06, CJF nº 0009-12/09, CJF nº 0395-

11/07, JJF nº 0294-05/11, CJF nº 0013-11/04, CJF nº 0054-12/19, CJF nº 0002-12/11, JJF nº 0142-05/16 e CJF nº 0018-11/19.

No mérito, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou, para a autuação, apenas uma parte dos dados inconsistentes e declarados na EFD/LMC.

Pondera que ainda sendo as quantidades declaradas verdadeiras e a apuração regular, não haveria que se aplicar a multa de 100%.

Solicita o prazo de 60 dias, contados do protocolo da defesa, para a juntada aos autos a sua EFD, incluindo seu LMC retificado, devido ao tempo e trabalho necessário para a retificação das inconsistências.

Diz apresentar em anexo mídias contendo os lançamentos originais de 2015 e 2016, usados na autuação e requer a reaberto o prazo de defesa.

Salienta se constituir mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada, as quantidades, movimentação comercial, constantes nas DMAs, fato que entende reforçar a necessidade de se determinar a correção da EFD, que não sendo atendida, aplicar a multa correspondente.

Diz que a base de cálculo adotada não encontra amparo no art. 23, da Lei nº 7.014/96, especialmente se observadas as alterações promovidas pela Lei nº 14.183/19, não encontrando compatibilidade com o art. 10, inc. I, alínea “b” da Portaria nº 445/89.

Requer que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material.

Lembra que a apuração, por exercício fechado, normatizado pela Portaria nº 445/98, exige que todos os dados disponíveis sejam computados: estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições e devem constar das planilhas da auditoria. As perdas devem se juntar as saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas. Portanto, aplicar isoladamente o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei nº 7.014/96, o que conduz à improcedência do lançamento.

Assevera que a acusação não encontra amparo legal, pois está baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos. As planilhas de apuração dos preços médios unitários indicam aquisições, exclusivamente, ao distribuidor Raizen Combustíveis S. A., não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Adverte que a Portaria nº 445/89, nesse aspecto, não fazendo 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, fato que enseja a improcedência da cobrança.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos e coloca à disposição toda a documentação necessária para a realização de uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação com a aplicação na IN 56/07.

Requer a revisão por fiscal estranho ao feito e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado, improcedente.

Tendo, no processo instrutório identificado a ausência da informação fiscal, nos termos do art. 126 do RPAF/99, os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, decidiram converter o processo em diligência para a Inspeção de origem, a fim de identificar o autuante para prestar a informação.

Em cumprimento à diligência, o autuante prestou a informação fiscal às fls. 81 a 101-v, onde inicialmente reproduziu os argumentos da defesa e em seguida abordou as arguições de nulidade,

utilizando-se do princípio da legalidade e transcrevendo lições de José dos Santos Carvalho Filho e Celso Antonio Bandeira de Mello.

Lembra que ao utilizar os registros da EFD como prova, deve-se considerar que:

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

Reproduz os argumentos defensivos, sobre este aspecto e informa não haver fundamento na censura, pois, a EFD faz prova contra a ela, art. 226 do CC e art. 417 do CPC, e o LMC físico e seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade, art. 419 do CPC, não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Frisa que isso não implica a impossibilidade de o contribuinte demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, art. 417 do CPC, contudo, deve ter como base os documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos a incorreção o dos lançamentos na EFD, art. 373, inc. II, do CPC.

Pontua que os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos; a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital; o ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da autuada; e pela indivisibilidade da escrituração contábil, o LMC não faz prova contra a EFD. Reforça que a prova dos alegados erros na EFD, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base na documentação existente.

Ao abordar a aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, salienta que no caso dos postos revendedores de combustíveis – PRC, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD.

Explica que até a publicação do citado dispositivo, a fiscalização restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque aos levantamentos quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário, portanto, o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, alterou o procedimento, pois, no caso específico dos postos, os inventários são realizados diariamente, e assim, foi permitido que esses inventários diários fossem considerados.

Lembra o disposto no art. 144, § 1º do CTN e conclui que a Portaria nº 159/19 trouxe tão somente novos procedimentos para a fiscalização, portanto, deve ser aplicada a retro citada norma do CTN aos fatos geradores já ocorridos.

Ressalta inexistir presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização.

Assegura que o percentual de 1,8387% citado na Portaria nº 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos pela AGENCIA NACIONAL DE PETRÓLEO – ANP, de forma conservadora, sendo este percentual mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92, criando uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos combustíveis decorrente de variações de temperatura, o que não configuraria

fato gerador do ICMS, conforme decisão do TJSE, AC 201900803746 e TJPB, Ag nº 2007509-66.2014.815.0000.

Portanto, o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação cuja **(I) Premissa maior** associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor; **(II) Premissa menor**: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico; **a dedução é: (III)** Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

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

Acrescenta que o lançamento foi baseado nos dados do SPED-Fiscal, portanto, não houve cerceamento de defesa. Os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores, e assim, não há que se falar em prejuízo à ampla defesa.

Assevera que os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, por ser norma procedimental, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos e não traz qualquer presunção.

Explica que essencialmente estudados pelas ciências contábeis, os estoques referem-se as mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico, atualmente a análise e classificação dos estoques se tornaram muito mais complexas, conforme lição de Eliseu Martins (Contabilidade de Custos).

Assim, diante dessa complexidade, afirma que a Portaria nº 445/1998, não criou conceitos novos de contabilidade, mas, foi publicada para orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques. Portanto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

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

Explica que tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial – EI), somado as entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final *menos* EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S (EF *igual a* EI *mais* E *menos* S), mas, se EF for maior (EF *maior que* EI *mais* E *menos* S), houve omissão de entradas, e se EF for menor (EF *menor que* EI *mais* E *menos* S), houve omissão de saídas.

Acrescenta que o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários. Na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos em períodos diferentes, como no caso das empresas mercantis, que por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa, já no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, deve ser feito trimestralmente ou

anualmente, e, a pessoa jurídica habilitada a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, no termino do ano-calendário.

Destaca que no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso, pois devem ser inventariados duas vezes por dia: uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Também devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico, o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, instituído pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC nº 26/1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital – EFD, no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos: *(I)* Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis; *(II)* Controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP, comercializados pelos postos revendedores, que possam ocasionar danos ao meio ambiente e/ou a integridade física ou patrimonial da população; *(III)* Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais; e, *(IV)* Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

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

Salienta que, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência conforme prevê o item 13, “f” da instrução normativa anexa a Portaria DNC nº 26/92.

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

Na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três registros: 1300, 1310 e 1320, cujos campos descreve. As perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e depois consolidadas por combustível no registro 1300. As saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque, antes de ser consolidado a cada dia no registro 1300. O processo é repetido a cada dia, sendo cada dia independente dos anteriores e dos seguintes.

Indica os possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD, descrevendo os registros que o contribuinte deve fazer diariamente no registro 1300.

Admite como ocorre em toda atividade humana, a possibilidade da existência de erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, que tendem a ocorrer nas seguintes maneiras: *(I)* ESTQ_ABERT: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma, quando houver mais de um tanque e transposição do registro 1310 para o registro 1300; *(II)* VOL_ENTR: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD, ou erro na data do registro; *(III)* VOL_DISP: erro na soma do ESTQ_ABERT com VOL_ENTR; *(IV)* VOL_SAIDAS: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma, quando houver mais de um bico, e transposição do registro 1320 para o 1300; *(V)* ESTQ_ESCR: erro na subtração do VOL_SAIDAS do VOL_DISP; *(VI)* FECH_FISICO: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD; *(VII)* VAL_AJ_GANHO: erro na subtração do FECH_FISICO do ESTQ_ESCR, quando o FECH_FISICO for maior ESTQ_ESCR; e, *(VIII)* VAL_AJ_PERDA: erro na subtração do ESTQ_ESCR do FECH_FISICO, quando o ESTQ_ESCR for maior FECH_FISICO.

Salienta que no trabalho realizado: **(I)** Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum; **(II)** Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum; **(III)** Checou se os valores registrados no campo VOL_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais a anotada no registro 1300 e novamente, não encontrou qualquer divergência.

Complementa que sendo o controle de estoques dos postos feito diariamente, os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes. Assim, não se pode simplesmente alegar que os erros de um dia se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes.

Apresenta como exemplo, a hipótese de um ganho resultar de erro no FECH_FISICO de um dia. Como o ESTQ ABERT do dia seguinte é medido também, não há que se falar em cancelamento. Como são medições independentes, é necessário demonstrar o erro ocorrido no FECH_FISICO para provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia e demonstrar que o ESTQ ABERT do dia seguinte estava errado e levou a indicação de uma perda equivocada. São dois dias, duas medições, dois registros todos distintos e que requerem provas distintas dos erros alegados. Portanto, não há que falar em cancelar o ganho de um dia com a perda do dia seguinte, pois, um é independente do outro.

Aponta outro passível erro, a falta do registro de uma nota fiscal de entrada de combustível, que causará haverá um falso ganho e ocorre se essa nota for registrada em outra data e assim, nessa data haverá uma perda decorrente dessa anotação sem a efetiva entrada física da mercadoria. Contudo, não há que se falar em cancelar a perda com o ganho por terem os mesmos valores, sendo necessário que o contribuinte prove que aconteceu o erro na data de registro da entrada, com documento, por exemplo, o recibo de entrega da mercadoria.

Apresenta figuras que mostram as repercussões dos erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física e faz o mesmo para a **(I)** movimentação de combustíveis sem perdas ou ganhos; **(II)** falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor dela; **(III)** movimentação de estoques de combustíveis sem entradas e sem ganhos ou perdas; e **(IV)** entrada anotada, mas sem entrada física no estoque, gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada.

Conclui que excluídos as possíveis inconsistências na EFD, só restam os erros de medição e os erros de anotação da medição.

Lembra que a Portaria DNC nº 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas e para valores superiores a esse percentual, requer uma justificativa escrita que deve ser apresentada. Ou seja, o posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária simplesmente alegando que houve erro, pois, o LMC tem a função de manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%, sendo que a margem adotada pela SEFAZ, de 1,8387%, é mais de três vezes superior.

Acrescenta que além erro de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de valor diferente do realmente medido, sendo que para esse tipo de erro ser justificado, é necessária a apresentação de prova documental.

Garante ter refeito todas as somas dos campos que resultam dessas operações nos registros 1300, 1310, 1320 e não foram encontrados erros, foi verificado as transposições dos registros 1310 e 1320 para o 1300 e conferido se os valores registrados no campo VOL_ENTR tinham notas fiscais com suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD e foi confirmado que em todos os casos não foram encontrados erros.

Apresenta tabela exemplificativa para demonstrar a precariedade do argumento defensivo e fazendo referência aos erros de medição, diz que estes seriam no máximo de alguns litros,

mesmo considerando o uso de instrumentos de medição rudimentares, mas nunca gerariam perdas ou ganhos acima de 0,6% do VOL_DISP e reafirma que para fazer prova da ocorrência de tais erros, é necessário que o posto revendedor apresente a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora, ou informar a precisão do medidor automático do tanque – ATG.

Indica que outros fatores podem ocasionar ganhos ou perdas que se somarão aos erros de digitação que pode ser no máximo o VAL_AJ_GANHOS e no mínimo VAL_AJ_GANHOS – 0,6% x VOL_DISP.

Acrescenta que também podem ocorrer erros de registros decorrente do despejo de combustível nos tanques, sem as respectivas anotações nos registros 1300 e 1310 ou, anotados em datas diferentes, fato que implicará em um falso ganho ou falsa perda, quando houver o registro sem a entrada física da mercadoria, cuja dinâmica demonstra em figura explicativa.

Frisa que por estar razões, conferiu as datas de cada entrada nos registros 1300 com as datas das notas fiscais no registro C100, sem encontrar qualquer erro, para se contrapor a tais constatações, a autuada deveria comprovar suas alegações com base em documentação externa, o que não ocorreu.

Sinaliza como outra ocorrência possível, as vendas após o encerramento das atividades do posto e antes da abertura do dia seguinte ou ainda a entrada de combustível nesses períodos, tratando-se, pois, de situações a serem analisadas caso a caso que indicam a ausência de informações da movimentação de combustível no registro 1300, porém não repercutem no cálculo de perdas e ganhos.

Assevera que na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD e admite que pode ter havido erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam.

Pontua a indicação dos volumes de omissões de entradas e das bases de cálculo do ICMS constam nos autos, portanto, não há ausência da demonstração da base de cálculo ou do fato gerador, sendo que a simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD, devendo estes serem comprovados pelo contribuinte.

Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrita do posto, transcreve o art. 226 do Código Civil e o art. 417 do Código de Processo Civil, os quais atribuiu como suporte para o entendimento que a escrituração, equivale a confissão extrajudicial do fato que se deseja provar. Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário – art. 373 do CPC.

Transcrevendo o art. 419 do CPC, frisa que não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece. Por exemplo, não pode apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital.

Reproduz o art. 247 do RICMS/2012 para firmar que os documentos da EFD são assinados digitalmente conforme as regras do ICP-BRASIL, portanto tem plena validade jurídica nos termos da MP2200-2 de agosto de 2001.

Quanto as inconsistências nos arquivos EFD, lembra que são aquelas tratadas no art. 247, § 4º do RICMS/12 e explica que uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. No caso da autuação, constatou que não houve qualquer inconsistência nos arquivos. Contrariamente, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente às informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Complementa que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado as entradas com notas

fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Registra a inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 55/2014, tendo em vista que se aplica aos arquivos no formato SINTEGRA e não aos arquivos da EFD.

Pondera que aos erros nos registros 1300 da EFD, inicialmente, a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da autuada deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, inc. II, do CPC, transcrito.

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

Por fim, não se evidenciaram os fatos escriturados, apesar do dever disposto na NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE (NBC) T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil, reproduzida, sendo uma obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo.

Ensina que a fim de assegurar a verdade material, o CPC permite a demonstração de que os registros lançados não correspondem a verdade dos fatos. Entretanto, o ônus dessa prova cabe ao empresário, sendo que a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determine a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas.

Frisa que não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário. Assim, não foi necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD.

Ressalta que nenhuma das alegações da defesa foram provadas pela autuada visto que os levantamentos e anotações na EFD são diários e independentes e não se pode tomar dois ou mais dias em conjunto para demonstrar que os ganhos se cancelam com as perdas. Também não se pode usar os levantamentos de dois dias seguidos para provar que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no estabelecimento, quando a nota fiscal correspondente, como acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual à da entrada anotada no registro 1300.

Sobre o cálculo do ICMS devido pelo posto nas suas emissões de entradas de combustíveis, ressalta que além dos motivos já indicados, a Portaria nº 445/98 também tem o propósito de esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, reproduzido, com vistas a proporcionar a fiscalização e demais instancias da SEFAZ entendimento uniforme na aplicação da norma.

Destaca que o art. 7º, inc. II, da Portaria nº 445/98, esclarece o dispositivo da Lei nº 7.014/96, cuja exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto.

Cita que a Instrução Normativa nº 56/2007, estabelece no seu primeiro item que a apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não

tributadas e/ou sujeitas substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Ressalta que os combustíveis estão sujeitos a substituição tributária, assim, conforme o art. 10 da Portaria nº 445/98, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, inc. I, alínea “b”, da Portaria nº 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mais a transferência da responsabilidade tributária prevista na Lei nº 7.014/96, conforme art. 6º, inc. IV, copiado.

Salienta que não se aplica ao caso, a proporcionalidade prevista na IN 56/07, haja vista a responsabilidade não decorreu da presunção autorizada pelo art. 4º, § 4º, inc. IV, da Lei nº 7.014/96, mas do art. 6º, inc. IV.

Quanto ao ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ressalta que as omissões de entradas são a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionadas quantidades de combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonegando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos.

Considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal aos seus tanques, tem: Volume de Produto no Tanque *é igual* ao Volume de Combustível com Nota *mais* Volume de Combustível sem Nota. Isto é, o volume de produto disponível no tanque é igual a soma do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume combustível comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD.

Quanto as suas saídas, diz: Saídas do Tanque *é igual* as Saídas de Combustível com Nota *mais* saídas combustível sem Nota.

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

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

Conclui que dessa forma a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais também segue a mesma proporção das saídas.

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

Sendo assim, se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional aquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, conclui-se que a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Finaliza que: (a) fica demonstrado que o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, inc. IV, da Lei nº 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07; (b) o cálculo do ICMS de responsabilidade do posto revendedor deve seguir a IN 56/07; contudo, como demonstrado, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria nº 445/98, pela via da presunção, não somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, se desconsideraria o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos, sendo também inaplicável a proporcionalidade da IN 56/07, pois, se aplicada aniquilaria os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

Ratifica integralmente a autuação.

Em 26/02/2021, a 2ª Junta de Julgamento decidiu converter o processo em diligência a Procuradoria Fiscal da PGE para emissão de Parecer Jurídico abordando, em especial, os seguintes pontos: (I) Se o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com a redação posta, extrapola ou não os limites da Lei nº 7.014/96, na medida que segundo o argumento da defesa estaria criando uma nova hipótese de “*presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto*”, não contemplada no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96?; e (II) Se a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade retroativa ou a partir da data de sua publicação.

Em cumprimento à diligência, a Procuradoria Fiscal da PGE, emitiu o solicitado parecer jurídico, de lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, fls. 109 a 116, que assim se posicionou frente às questões postas:

“Inicialmente, impõe-nos explicitar o que dispõe a Portaria 445/98, cuja redação foi modificada pela Portaria 001/2020.

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

E o que é um levantamento quantitativo de estoque?

Utilizaremos como base conceitual, para melhor elucidar, o quanto disposto na própria Portaria 445/98, precisamente no seu art. 1º, verbis: (...)

Observa-se da dicção da norma acima transcrita que, por uma imposição lógica, o levantamento quantitativo de estoques é um método ou procedimento de apuração dos fatos econômicos e livros fiscais dentro dum período de tempo, cujo desenrolar pode determinar a existência de fatos geradores do ICMS.

O inventário do estoque consiste no levantamento das quantidades dos itens existentes no estoque de determinado contribuinte em determinada época, sendo estas informações imprescindíveis para a gestão da produção, gestão financeira e dinâmica de pagamento de tributos.

Vale apontar que o levantamento quantitativo de estoques é um instituto incorporado do ramo das Ciências Contábeis, cujo escopo também é a verificação da ocorrência documental de operações de circulação de mercadorias, com base na análise dos estoques, livros e documentos fiscais dum determinado contribuinte, num determinado período de tempo.

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

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

Note-se que, sem dúvida, a norma lustrada na Portaria nº 001/2020 possui natureza eminentemente procedimental, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos

administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômico, porventura fato gerador do ICMS.

São normas internas da Administração Fazendária para o processo de fiscalização, apontando ao Estado-Administração como, quando ou de que maneira deve o ato de levantamento quantitativo de estoques se produzir.

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

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

Em 24/09/2021, os membros da 2ª JJF, decidiram converter o processo em diligência à COPEC para que o autuante anexasse disco de armazenamento de dados, contendo o arquivo, em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal e posteriormente intimasse o contribuinte a receber cópia do demonstrativo em arquivo eletrônico na forma prevista no RPAF/99, concedendo-lhe o prazo de sessenta dias para manifestação.

Encaminhado ao autuante, este, no cumprimento da diligência, anexou o CD, fl.125 contendo o demonstrativo analítico em formato de tabela, sendo o contribuinte notificado para recebe-lo, através dos Correios, fls. 127 a 129.

A autuada se manifestou, fls. 131 a 147, onde reiterou o pedido de que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos seus representantes legais, conforme poderes especificados na procuração anexada.

Relata que ingressou com medida judicial, especificamente, sobre a matéria tratada, porém tendo identificado flagrantes vícios e ilegalidades no lançamento de ofício, solicita que a presente manifestação seja conhecida, com base no art. 113, §§ 1º, 2º, 3º, 5º e 6º, do RPAF/99, como o pedido de controle de legalidade, encaminhado à PGE para análise.

Admite que tendo contestado judicialmente o lançamento, o que importa na desistência da defesa ou recurso, na forma consignada no art. 117, c/com o art. 122 do RPAF.

Explica que a ação judicial interposta foi apreciada na 4ª Vara da Fazenda Pública, que assim decidiu pela procedência da ação e declarou a improcedência de todas as autuações realizadas pelo Estado, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis autor.

Pondera que o controle de legalidade não se afigura como um recurso, e sim um direito que assiste aos contribuintes, conforme disposto no art. 113, §§ 1º ao 6º, do RPAF, que determina que a Procuradoria Geral do Estado – PGE, antes da inscrição em dívida ativa, a cargo da DARC, deve proceder ao controle da legalidade. Portanto, se trata de ato obrigatório.

Repisa que o lançamento baseado exclusivamente na EFD não possui cunho legal, transcrevendo ementas de decisões do CONSEF, sobre autuações da mesma natureza: Acórdão CJF nº 0309-12/20-VD e CJF nº 0097-12/20-VD.

Acrescenta que a infração decorreu da exigência de imposto por responsabilidade solidária, baseada nos dispositivos da Lei nº 7.014/96, c/com o art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98, cuja matéria a 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador considerou ilegais e inconstitucionais as autuações baseadas na citada portaria, frente aos princípios da reserva legal e da irretroatividade de ato infra legal, pois, a citada norma instituiu fato tributável, ao estabelecer limite de variação volumétrica.

Conclui ser evidente que se a variação volumétrica não é fato gerador, a autuação como foi levada a efeito, é totalmente incabível e ilegal, mesma linha de entendimento que se encontra consolidado no STF - RE 632.265.

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, e que a Fazenda Pública Estadual, ao operar o Recurso Especial ao STJ não se reportou ao mérito/direito, somente fazendo referência ao ponto correspondente a ilegitimidade ativa, parcial, dos autores, reconhecendo o direito, relativa às outras questões, que assim transitaram em julgado.

Repisa que a autuação esbarra nas questões legais e não se pode afastar a aplicação da proporcionalidade prevista na IN nº 56/07, pois a Lei nº 7.014/96, no seu art. 4º, § 4º, inc. IV, prevê o fato gerador ocorre no momento da entrada de mercadorias os bens, não registradas, de forma presumida, sendo a base de cálculo aquela prevista para a hipótese de presunção de omissão de saídas, conforme 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96.

Acrescenta que a Instrução Normativa nº 56/07 c/com a 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 aplicabilidade da proporcionalidade, conforme transcrição das ementas dos Acórdãos CJF nº 0337-11/09 e CJF nº 0270-11/12.

Conclui que além de nulo, o Auto de Infração é improcedente e a inscrição em dívida ativa e o seguimento de cobrança judicial só acarretará prejuízos ao Erário, decorrentes da sucumbência judicial.

Reafirma a irretroatividade da Portaria nº 159/19 e em atenção ao disposto no art. 167, inc. III, do RPAF, e admite que no máximo se poderia aplicar o parágrafo único do art. 10, a partir da data de publicação da citada portaria.

Explica que o disposto no § 1º do art. 144, não se aplica ao caso concreto, porque: (1) 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; (2) a Portaria nº 159/19 caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência, não se poderia olvidar em sua aplicação posteriormente à ocorrência do fato gerador; (3) a portaria não só institui novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, com simples ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas, eis que o parágrafo único da Portaria nº 159, não encontra compatibilidade com o conteúdo da Portaria nº 445/90, que pretendeu alterar, fugindo inteiramente ao tema ali regulado; (4) 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 e conclui ser uma aberração jurídica aplicar a portaria a fatos pretéritos; e (5) os dados do LMC não foram usados em uma regular auditoria para fins de apuração das quantidades supostamente omitidas ou da base de cálculo, mas foram as próprias informações tidas como fatos geradores.

Menciona a decisão da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, conforme trechos transcritos e conclui, em relação aos benefícios aos contribuintes, ser mais um absurdo engendrado, vez que a aceitação das perdas, prevista no art. 3º, da Portaria nº 159, excluiu justamente o segmento de varejo de combustíveis, lhe atribuindo a criação de novo fato gerador.

Defende a validade das retificações da sua EFD, já que autorização pela SEFAZ, fato que caracteriza a espontaneidade, portanto, devem ser utilizadas em revisão ou em nova ação fiscal.

Pede que sejam reconhecidas as ilegalidades praticadas na ação fiscal e, por via conexa, no lançamento, a fim de que seja de plano reconhecida a nulidade, ou que seja instalada revisão fiscal, para sejam examinadas as EFDs/LMC retificadas, podendo se levar a efeito, por absoluta segurança e apreço à verdade material, ao cotejamento de todas as vendas e compras e estoques, com documentação fiscal e na escrita contábil, além dos arquivos já existentes no sistema da SEFAZ, ficando à disposição da fiscalização e da PGE.

Abordando o tema da verdade material, diz que os arquivos da EFD demonstram os totais vendidos em cada exercício, por período, tipo de combustível e por bico; 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. Portanto, lançamento é totalmente improcedente.

Transcreve tabelas, que afirma demonstrar que as quantidades vendidas registradas nos equipamentos, por tipo de combustível, períodos e bicos - Registros 1300, 1310 e 1320, encontram suporte nas suas compras registradas e estoques, tudo em conformidade com os arquivos apresentados pelo próprio autuante.

Requer que a PGE determine a realização de completa revisão do lançamento, por Fiscal estranho ao feito, a fim de que sejam consideradas os arquivos regularmente.

Por fim pede que o CONSEF declare, de ofício, a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou que a PGE faça a devida Representação.

O autuante prestou a informação às fls. 160 e 161, onde após reproduzir o art. 126 do COTEB e 117, §§ 1º ao 5º do RPAF/99, explicou que dada a existência de ação judicial em curso, impetrada contra o Estado da Bahia pela autuada durante o trâmite do presente processo administrativo fiscal abarcando a mesma matéria do lançamento, fica prejudicada a defesa do sujeito passivo à luz da clara e precisa dicção dos dispositivos transcritos.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de não ter recolhido o ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e sem o registro na sua escrita fiscal, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

A autuada, desenvolve a atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 4731-8/00 - Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal.

Do início da ação fiscal o contribuinte foi cientificado através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, conforme mensagem postada, cuja leitura ocorreu em 13/12/2019, sendo intimado a quitar o débito ou apresentar defesa administrativa, também via DT-e, fl. 14, cuja ciência ocorreu com a leitura da mensagem em 02/01/2020.

Os demonstrativos constam apensados aos autos às fls. 03 a 11-v, na forma impressa e em arquivo eletrônico – planilhas gravadas na mídia eletrônica – CD, anexado à fl. 125. Estes demonstrativos foram elaborados de forma clara, precisa e objetiva, contendo todas as informações e dados necessários ao perfeito entendimento da infração, assim como a metodologia de cálculo dos valores apurados.

Preliminarmente, constato que o lançamento se conforma com o art. 142 do CTN, vez que o crédito tributário exigido foi constituído por autoridade administrativa competente para tal, que aplicando o roteiro de auditoria fiscal exigidos para a correta apuração dos ilícitos apontados, conclui pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.

A defesa arguiu nulidade do lançamento sob o amparo de dois argumentos: *(I)* ofensa ao art. 18, incisos I e IV, alínea “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e consequente cerceamento do direito de defesa; *(II)* inexistência de nexo de causa e efeito, entre a acusação e a demonstração realizada, vez que a acusação de ter o contribuinte adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LMC, o que entende descaracterizar qualquer ação dolosa por parte do contribuinte; e *(III)* o art. 4º, § 4º, inc. IV, da Lei

nº 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de omissão de receitas anteriores, não justificaria a cobrança do ICMS porque ainda que as operações anteriores tivessem sido realizadas sem a emissão de notas fiscais, o fato não ensejaria a falta de recolhimento do imposto, uma vez que no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

São questões preliminares. Contudo, deixo de apreciá-las em razão da informação prestada pelo representante do contribuinte na sua última manifestação, fls. 131 a 147, dando conta da existência de medida judicial interposta pelo sujeito passivo, ou seja, houve a desistência da defesa pela autuada, em decorrência da escolha da via judicial através do Processo nº 8024453-36.2022.8.05.0001, inclusive, já com sentença expedida pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador.

Registro que, não obstante se tratar de sentença de primeiro grau, sem trânsito em julgado, frente a possibilidade de apelo recursal ao Tribunal de Justiça, exatamente sobre a matéria em discussão na infração 01, julgada procedente a ação para “...*declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo Réu, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis Autores descritos no contrato social juntado aos autos, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento da temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime da substituição tributária progressiva e da ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98*”.

Em se tratando de demanda sob análise do Poder Judiciário, lembro que o art. 167, inc. III do RPAF/99, prevê que não se incluem na competência dos órgãos julgadores, analisar questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida, dispositivo que se amolda ao que determina o Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, Lei nº 3.956/81, no seu art. 125, inc. II *in verbis*.

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores: (...)

II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.

Considerando o que informou o autuante, fato de amplo conhecimento deste CONSEF, que já apreciou matéria identifica, de outros estabelecimentos da autuada, importante também destacar o que prevê o art. 117 do RPAF/99:

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

O citado RPAF/99, ainda trata das consequências para o andamento do contencioso administrativo frente a interposição de medida no âmbito do Poder Judiciário no seu art. 122, inc. IV, que assim, dispõe:

Art. 122. Extingue-se o processo administrativo fiscal: (...)

IV - com a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide antes de proferida ou de tornada irrecorrível a decisão administrativa;

Portanto, o dispositivo claramente prevê a extinção do processo administrativo fiscal, ou seja, a extinção apenas do contencioso na esfera administrativa, como consequência da desistência da discussão na defesa administrativa pelo ingresso do sujeito passivo em juízo, relativamente à matéria objeto da lide, antes de proferida ou de tornada irrecorrível a decisão administrativa.

Instalada a lide referente ao presente lançamento no Poder Judiciário, caberá daqui por diante a este, decidir a questão, ficando, desta maneira, suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que a lide seja definitivamente resolvida.

Em sua última manifestação, a autuada, através do seu Patrono, reconhece expressamente a desistência da discussão da lide na esfera administrativa.

Não obstante, a autuada requer que a Procuradoria Geral do Estado determine a realização de revisão do lançamento, por Fiscal estranho ao feito, com o fito que se considere os arquivos da EFD retificados e esclareça a arguida regularidade, da efetiva movimentação das mercadorias e existência, ou não, de vendas em quantidades superiores às adquiridas e estocadas, lembro que o controle de legalidade não se afigura como recurso, sendo um direito dos contribuintes, em razão do disposto no art. 113, §§ 1º a 6º do RPAF/99, a ser determinado pela PGE, antes da inscrição em Dívida Ativa, a cargo da Diretoria de Arrecadação, Crédito Tributário e Controle – DARC.

Nesse aspecto, é fato que o RPAF/99, no seu art. 117, § 1º determina que após a propositura de medida judicial pelo sujeito passivo “*O Auto de Infração será remetido à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113*”.

Também é oportuno ressaltar o previsto no § 3º do art. 113:

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

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

Da dicção dos dispositivos transcritos, resta claro que tais providências caberão à Procuradoria Geral do Estado e a Diretoria de Arrecadação, Crédito Tributário e Controle – DARC, adotar ou não quando dos procedimentos no controle da legalidade.

Diante de todo o exposto, tenho o Auto de Infração com a defesa prejudicada.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PREJUDICADA A DEFESA** do Auto de Infração nº **269138.0142/19-0**, lavrado contra o **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 249.053,48**, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7014/96 e os acréscimos legais, com posterior encaminhamento do processo para a Procuradoria Geral do Estado da Bahia através da sua Procuradoria Fiscal, para os devidos fins.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de junho de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR