

A. I. N° - 269138.0088/20-0  
AUTUADO - AUTO POSTO TANGARÁ LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT - COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/12/2023

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0249-02/23-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. OMISSÃO DE ENTRADAS. CONSTATAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia do poder de recorrer na esfera administrativa nos termos dos artigos 126 do COTEB e 117 do RPAF/99. Mantida a subsistência do lançamento tributário até decisão final da lide pelo Poder Judiciário. Suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em tela foi expedido em 26/02/2020, para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 4.154.732,73, mais multa de 100%, em face da seguinte acusação:

**Infração 01 – 04.07.01.** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das mercadorias sujeitas ao regime de substituição, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Valor: R\$4.154.732,73. Período: Exercícios 2015 a 2019. Enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, IV; Art. 6º, IV; Art. 23-A, II da Lei 7014/96, c/c o art. 10, Parágrafo único, da Port. 445/98. Multa: 100%, art. 42, III, “d” da Lei 7014/96.

O autuado apresenta **Impugnação** às fls. 17 a 58. Inicialmente requer que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada na ação administrativa, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Reproduzindo o art. 7º, I e II, da Portaria 445/98, esclarece que o lançamento procura amparo na “presunção de ocorrência de operações sem pagamento do imposto”, que não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária e que a pretensão é no sentido de afirmar que a Autuada, anteriormente aos períodos indicados no AI, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada (omissão de saída/receita).

Diz que na apuração o autuante elegeu apenas os “ganhos diários” deduzidos o percentual de 1,8387% para entender o excessivo como “omissão de entradas” que, a teor da Port. 445/98 haveria que ser levantado mediante efetiva auditoria de estoques por exercício fechado, razão pela qual suscita, em preliminar, a nulidade do AI, por ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF.

Observa que na exigência, embora os fiscais citem o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 (dispositivo que foi incluído pela Portaria nº 159/19), teria suporte no art. 10, I, “b” do mesmo diploma, que estabelece, para o caso de apuração de omissão do registrado de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, via regular auditoria de estoques: “...de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12,

deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo...”. Acrescenta que, percebe-se nulidade desta parte autuação, a teor do art. 18, incisos II e IV, “a” do RPAF, ou seja, por insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa.

Diz não haver relação de causa e efeito entre a acusação fiscal, o enquadramento leal e a demonstração realizada, pois, apesar da acusação de que a Autuada teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em parte dos dados encontrados na EFD/LCM, o que, por si só, descharacteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte. Aduz que para se chegar à conclusão reportada no AI, só dois caminhos poderiam ser adotados: efetiva auditoria de estoques ou flagrante de recebimento de mercadorias sem NF e sem a retenção do imposto.

Pondera que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96 (**que seria a base legal da autuação**), em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque **ainda que fossem provadas as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.**

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

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

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

Junta julgados do CONSEF (A-0114-12/09; A-0343-11/12; A-0350-11/11; A-0387-12/12; A-0240-02/11; A-0205-11/18; A-0337-11/18; A-0192-02/19; A-0121-03/19; A-0087-11/18; A-0036-12/18) sobre o mesmo fato ora discutido. Acrescentou que, ainda que se admita que a Portaria nº 445, superando a lei, traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular

Transcreve a Portaria nº 445/98, arts. 1º e 3º, I e afirmou que consta nos demonstrativos sintéticos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria nº 445, nem por qualquer outro instrumento legal, nem mesmo pela Instrução Normativa

nº 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização de tributos estaduais. Os Autuantes usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas, de modo que não existe base legal para o meio de apuração adotado, bem como os dispositivos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido. A multa de 100%, aplicada, também não encontra base legal.

Sustenta que julgando autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração “criado pela autoridade fiscal” (Acórdãos A-0186-02/19; A-0159-02/19; A-0160-02/19; A-0167-02/19). Diz não caber às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal e que o acórdão A-0160-02/19 (voto reproduzido), foi homologado pela 2ª CJF com apoio do Representante da PGE.

Discorre que, sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, cumpre observar que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pelo Autuante, pela simples constatação das quantidades. É impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (5, 10, 15, 20, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível). São incontáveis também as situações em que os “ganhos” são próximos às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Expressa que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Precisaria haver um “conluio” entre a Autuada e o distribuidor, visando prejudicar o Estado. Por essa ótica é fácil perceber que a condução da ação fiscal teria que ter sido no sentido de esclarecer se os lançamentos que a autuação acusa terem sido constatadas no LMC (claramente equivocados) e na correção de inconsistências acaso apresentadas.

Salienta que, na verdade, se validados os dados inseridos na demonstração sintética, só se pode concluir que a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pela Autuada, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. As quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. O que o Autuante fez foi pegar somente os dias em que se registro “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Constatou que não seria possível gerar ganhos (lançados no LMC e, portanto, na EFD/LMC usada na ação fiscal – Registro 1300), dessas quantidades absurdas, sendo evidente que os dados, ainda que comprovados, se encontravam errados. O erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Não é fácil identificar o erro agora, mas que existiu é muito claro. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

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

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

lado o método utilizado é ilegal, somente os dados em detrimento da Autuada foram aproveitados; por outro não se pode dizer que as operações não foram escrituradas.

Consigna que as Portarias nºs 445/98 e 159/19, dispõem sobre “procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias”, o que, como já abordado, não foi levado a efeito no presente caso. Esclareceu que o parágrafo único, do artigo 10 do Portaria nº 159/19, portanto, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma. Sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, através da qual se pode obter a comprovação da omissão de registrado de entradas, o que se faria, vale repetir, segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas”, em cada período.

Explica que a Portaria nº 445/98, de acordo com as “motivações de sua edição” foi criada para “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, visa proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”. Estabelece, assim, um conjunto de normas procedimentais. Se encontra limitada pela Lei nº 7.014/96 e não pode ser “interpretada de forma apartada”, como fizeram os Autuantes. A utilização, isolada, do parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 159/19, mencionado no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas como suposto enquadramento legal da ocorrência, cria uma nova hipótese de “presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto”, não contemplada no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, portanto claramente ilegal.

Afirma haver outro vício na apuração que diz respeito a “constatação diária” dos “ganhos”, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. Diz que A apuração se reporta a exercícios fechados, em relação aos quais foram abandonados os estoques e demais dados. Considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II, da Lei 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal), somente se pode interpretar a inovação feita pelo parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 159/19, como sendo em relação aos ganhos reais, registrados, um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, como já abordado, seria criar NOVA e ILEGAL hipótese de presunção.

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

Afirma que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 EFD, que os Autuantes dizem ter utilizado na irregular e ilegal forma de apuração. As quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. Diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos Fiscais, isenta e responsável, seria conceder o prazo legal para a retificação. É certo que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia aos Autuantes, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar a Autuada para que fizesse as devidas correções.

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

Disse que se cometeu alguma infração, até contundente prova em contrário, se limitou ao campo

das obrigações acessórias: inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, da multa expressa em lei. Conforme amplamente demonstrado, a autuação é insegura e ilegal, pois impõe um verdadeiro regime de exceção, a contribuinte em situação regular.

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

Em relação à multa aplicável, afirma uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. Salienta que a Portaria nº 159/19, alterando o art. 10 da Portaria nº 445/98, preconiza, no item 1, do inciso I, “a”, que “*a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso III, “g”*“. Considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração.

Reproduz ementas de outras decisões do CONSEF (A-0230-11/18; A-0204-11/15; A-0077-12/11; A-0158-03/16; A-2204-04/01; A-0183-12/09; A-0035-12/06; A-0009-12/09; A-0395-11/07; A-0294-05/11; A-0013-11/04; A-0255-12/18; A-0054-12/19; A-0002-12/11; A-0142-05/16; A-0018-11/19), de casos similares, objetivando afastar possibilidade de dúvidas quanto à nulidade do procedimento fiscal, bem como tratando da ausência de prazo para retificações de dados informados com inconsistências na EFD.

No mérito, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), que teriam sido declarados pela própria Autuada, na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal. Estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%. Fala que a Autuada providenciou a total retificação de sua EFD/LMC, conforme recibos de transmissão anexos. **De acordo com os recibos anexos, as EFDs retificadoras foram transmitidas em 11/02/2020, antes da lavratura do Auto de Infração.** Qualquer modificação no lançamento, com base nos dados ora apresentados, uma vez prestada a informação fiscal e distribuído o PAF, pede ao Julgador, por cautela, que seja reaberto o prazo de defesa.

Ressalta que os valores, e assim, consequentemente, as quantidades absurdas de “ganhos”, usadas de forma única, em relação a todo o período autuado, demonstram a absoluta ineficácia da autuação, não existindo no PAF qualquer comprovação de aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária não aplicada. Nenhum “litro de combustível” foi apreendido ou teve a origem ilícita comprovada. O início da ação fiscal, diante de tantas e claras evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD. Não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme Lei nº 7.014/96.

Pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material. Vale repetir que a autuação foi realizada, em consonância com os termos da acusação, a partir da extração de parte dos dados que estariam no LMC (o qual nem se sabe se foi juntado ao PAF), inconsistentes, cujos volumes lançados demonstravam de forma primária a total incompatibilidade com a real movimentação. As quantidades tributadas, assim, sequer foram levantadas (o que se faria via auditoria de estoques). Os erros, então, na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS. Qualquer outro elemento necessário à realização da revisão ora pleiteada, fica à disposição

do Fisco, bastando ser solicitada ao profissional que subscreve a presente defesa. A revisão poderá atender, inclusive, o disposto na Instrução Normativa nº 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma “real auditoria de estoques”, a observância de todas as formalidades aplicáveis demonstrará a ineficácia completa do lançamento.

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

Ressalta que a apuração, por exercício fechado ou aberto, como normatizado pela Portaria nº 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas. Computadas as perdas e ganhos, a conclusão é de que as perdas sempre são muito maiores que os ganhos, o que implicaria em “despejar no meio ambiente”, anualmente, centenas de milhares de litros de combustíveis. A outra conclusão é no sentido da constatação de “omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, hipótese que não gera nova incidência do imposto.

Diz que admitir a aplicação isolada do parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei nº 7.014/96, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento. Se os ganhos escriturados fossem “zero”, ou ínfimos, sem qualquer compatibilidade com a realidade das movimentações nos períodos, seriam adotados na apuração e considerados como único elemento na auditoria? A resposta a essa pergunta conduz toda à fundamentação para uma decisão justa e isenta, como também, nos mesmos sentidos, para a instrução do PAF.

Reitera novamente que, na mesma ação fiscal, os Autuantes certamente investigaram os registros de entradas da Autuada e não identificaram entradas que não teriam sido registradas na escrita fiscal. Essa ausência de constatação comprova que a Autuada não deixou de registrar suas entradas e foram as mesmas respaldadas por documentação fiscal e pela devida retenção do ICMS. Não existe no PAF qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação. Nenhum “terceiro” e nenhuma operação, foram identificados. A acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. Contrário senso, as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, com notas fiscais, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

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

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

questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, seja declarada improcedente a autuação.

A **informação fiscal** consta às fls. 62 a 80-v, e contrapõe a Impugnação na ordem dos argumentos:

**Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou na autuação – Controle dos estoques pelas Ciências Contábeis**

Reproduzindo entendimento de ELISEU MARTINS, diz que hodiernamente a análise e classificação dos estoques se tornaram mais complexos e que ante isso, a alteração da Port. 445/98 com a introdução do Parágrafo único do art. 10, não criou novos conceitos de contabilidade, mas serve apenas para orientar os trabalhos de auditoria de estoques em face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.

Disserta sobre o inventário dos estoques, os períodos de sua realização, o controle diário dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores.

Diz que antes da alteração citada, a SEFAZ-BA restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário, mas isso mudou para os postos revendedores de combustíveis com o tratamento exposto na Seção III da Port. 445, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias, pois, os ganhos, em termos escriturais, equivalem a omissão de entrada.

Destaca que se adotou o percentual de 1,8387% cerca de três vezes mais que os 0,6% admitidos pela ANP, criando margem de segurança visando anular justificativa de os ganhos anotados tratarem dos mesmos combustíveis registrados como entradas nos tanques, de modo que a modificação apenas aperfeiçoou o processo de auditoria fiscal, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu novos critérios de apuração, o que, pelo texto literal do art. 144, § 1º do CTN, permite sua imediata aplicabilidade.

**Sobre o cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis – A legislação aplicável no cálculo do ICMS devido.**

Reproduzindo o art. 4º, § 4º, IV da Lei 7014/96, diz que a Port. 445/98 também tem o propósito de esclarecer o alcance das disposições contidas no dispositivo legal citado, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias da SEFAZ entendimento uniforme na sua aplicação.

**O ICMS devido como responsável solidário**

Registra que os combustíveis se sujeitam à substituição tributária e, conforme o art. 10 da Port. 445/98, deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por aquisição de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal e do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário, o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7014/96, art. 6º, IV, reproduzido.

Assim, diz, não há falar em aplicação da proporcionalidade tratada na IN 56/07, haja vista a sua responsabilidade não se fruto da presunção indiada no art. 4º, § 4º da Lei 7014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7014/96.

**ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo**

Ressalta que as omissões de entradas é a própria de que os estoques disponíveis para comercialização foram adulterados e como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, “não se pode adulterar combustíveis, prejudicando o consumidor e sonegando impostos, e ainda pretender receber o tratamento tributário como se o combustível que a própria empresa adulterou fosse puríssimo e com todos os tributos incidentes sobre ele devidamente pagos”, de modo ser falacioso pretender aplicar dispositivos da IN 56/07 dos produtos, sem que se leve em consideração a adulteração, conforme formulação que expõe:

**Volume de Produto no Tanque = Volume de Combustível + Volume de Adulterante**

Afirma o volume do combustível armazenado no tanque é igual à soma do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume de adulterante, seja entrada foi omitida na EFD, de modo que suas saídas são:

**Saídas do Tanque = Saídas de Combustível + Saídas de Adulterante**

Assim, diz, como o adulterante está misturado ao combustível, vende, em verdade, a mistura, e a sua proporção na saída é exatamente a proporção dos volumes misturados no tanque:

**Saídas de Adulterante / Volume de Adulterante = Saídas de Combustível / Volume de Combustível**

Portanto, como o adulterante é vendido como se fosse combustível, a receita da venda desse produto também segue a mesma proporção das saídas:

**Receita de Adulterante / Volume de Adulterante = Receita de Combustível / Volume de Combustível**

Assim, afirma que considerando que também são comercializados adulterantes misturados aos combustíveis vendidos na mesma proporção da adulteração e que é essa receita obtida com os adulterantes vendidos é proporcional à receita obtida com os combustíveis regularmente vendidos, essa receita atende a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07, de modo que “é errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da “presunção”, somente se aplica aos contribuintes que comercializem, o tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato que também são comercializados adulterantes misturados com combustíveis”.

Também entende ser errado pretender aplicação de “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em conta que os adulterantes seguem a mesma proporção das saídas de combustíveis.

**Sobre os alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor – Os livros como meio de prova contra o empresário**

Reproduzindo o art. 226 do CC arts. 417 e 419 do CPC, diz que, pelo dever de refletir a verdade dos fatos, os livros empresariais provam contra seu autor, incumbindo-lhe o ônus de provar em contrário, pois, se assim não fosse, de nada valeria o cumprimento as normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema restaria comprometido. Por isso, afirma, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador determinou a presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

**Inconsistências nos arquivos EFD apresentados**

Primeiramente informa que as inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS/12 significam/representam falta de coerência, contradição, imprecisão. Por exemplo, seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1920 e a sua idade como sendo 50 anos. Nesse caso, diz, seria necessário pedir esclarecimentos acerca de qual das informações é correta.

Diz que no caso da autuação, examinando os arquivos mensais da EFD apresentados, constatou não haver inconsistência. Ao contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto

revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Aduz que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD, na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado erro.

Conclui ratificando a autuação.

Este colegiado de piso, converteu os autos em **diligência à INFRAZ DE ORIGEM e a PGE/PROFIS**, fls. 73-74, para que:

#### **Autuante**

Considerando que motiva as omissões de entrada em adulteração dos estoques disponíveis para comercialização, buscar junto aos órgãos competente, em especial, junto à ANP, histórico do contribuinte que corrobore a afirmativa, seja por adulteração de combustível das bombas, ou por qualquer outro meio.

#### **PGE-PROFIS**

Informar: 1) “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?; 2.) Se a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade retroativa ou a partir da data de sua publicação”.

Em **nova informação fiscal**, a autoridade fiscal autuante

Por consequência, a Autoridade Fiscal autuante presta Informação Fiscal às fls. 78-80-v:

#### **A utilização do termo “adulterante”**

Registra que, por definição, “um adulterante é uma substância encontrada dentro de outras (por ex: alimentos, bebidas, combustíveis), embora não seja permitida por razões legais ou outros”, de modo que a “Cartilha do posto revendedor” publicada pela ANP registra que “o PRC somente poderá adquirir combustíveis automotivos a granel e querosene iluminante a granel ou envasado, de distribuidor de combustíveis autorizados pela ANP” e que os “números e datas da Notas Fiscais relativas aos recebimentos” devem ser anotados no LMC – item VII, 4 da IN anexa à Port. DNC 26/92.

Então, diz, usou o termo “adulterante” sob o ponto de vista tributário, pois constatou omissão de entradas nos tanques sem correspondente nota fiscal, o que é proibido por “razões legais”.

Destaca que do ponto de vista da qualidade, a autuada pode até ter adicionado combustível superior ao estocado, mas, adicionado sem nota, prejudicou o Erário.

Por sua vez, conforme Parecer de fls. 86-96, acolhido no despacho de fls. 97-98, a PGE manifestou que: a) o caso não trata de “presunção”, mas de ocorrência de fato gerador tributável descortinado por objetivo procedimento de auditoria, sem amparo de correspondente documentação fiscal; b) a norma lustrada na Port. 001/2020 possui natureza procedural interna da Administração Fazendária, com retroação justificada pela norma esculpida no art. 106, II, do CTN.

Conforme pedido de fl. 104, nova diligência à Infaz de origem foi deferida para juntar aos autos o disco de armazenamento de dados contendo demonstrativos suportes da acusação fiscal, com reabertura do prazo de defesa. A diligência foi cumprida com ciência do contribuinte em

11/03/2022 (fl. 116), e o sujeito passivo se manifestou às fls. 118-157, pontuando:

**DECADÊNCIA 2015/2016**

**06.** Se a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46, do RPAF, não pode ser considerada “válida”, sendo, a teor do art. 18, inciso II, do RPAF, NULO o ato praticado. A intimação “válida” do Contribuinte, ou seja, o ato através do qual a defesa não foi preterida, somente teve lugar em 11/03/22, decorrendo a decadência do direito de constituição do crédito tributária, em relação aos supostos fatos geradores até 31/12/2016. Nesse sentido, o CONSEF já se manifestou (Acórdãos CJF N° 0238-12/13, CJF N° 0250-11/18, CJF N° 0211-12/16).

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DO FULCRO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO**

Após reproduzir os dispositivos do enquadramento legal (Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, além do art. 10, § único, da Portaria 445/98), diz que o art. 6º, inciso IV, não se aplica aos casos de “responsabilidade por solidariedade em decorrência de substituição tributária”. Tal dispositivo trata a “responsabilidade comum”, de qualquer pessoa, física ou jurídica, **flagrada na posse de mercadorias, visando comercialização, sem documento fiscal ou com documento inidôneo**, situação distinta da discutida na demanda, pois não há que se admitir que a Autuada se encontrava na posse dos produtos, em 2020 (quando lavrado o AI), e os supostos fatos tenham acontecido entre 2015 e 2019. Se poderia cogitar, mediante interpretação muito abrangente, que se presumiu a posse dos produtos, entre 2015 e 2019. Defende que essa previsão legal, do art. 6º, inciso IV, é aplicável, normalmente, nas situações de “trânsito de mercadorias”, ou comprovado armazenamento irregular – **APENAS EM CASOS DE FLAGRANTE**.

**10.** Os Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, são os efetivos suportes da autuação e da apuração da base de cálculo. E são claros ao preconizar que na hipótese em tela a **autuação foi lastreada na presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, como exclusivamente autoriza o art. 4º, § 4º, inciso IV**. Além disso, a base de cálculo foi mensurada mediante a adoção de critérios aplicáveis à presunção, que naturalmente deve decorrer de regular levantamento quantitativo de estoque.

**11.** Acaso o Julgador adote outra fundamentação, com a desqualificação da “presunção”, contrariará totalmente a fundamentação legal lançada no AI e afrontará taxativamente a **Lei nº 7.014/96, que assim classifica o lançamento, no caso de “entradas de mercadorias ou bens não registradas”**, e nesse sentido prevê a apuração da base de cálculo.

**12.** Como visto, além de contraditar o enquadramento legal apresentado no AI, ou seja, **a base legal da ocorrência do fato gerador e da apuração da base de cálculo**, o lançamento deseja atribuir “responsabilidade solidária, por substituição tributária”, ao “varejista no ramo de combustíveis, o que entende ser ILEGAL, haja vista que no caso dos combustíveis, a Lei nº 7.014/96, no art. 8º, inciso IV, atribui ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto....”. Apenas nas hipóteses de flagrante de transporte ou armazenagem, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, a Autuada poderia ser considerada “responsável solidária”, aí sim com fundamento no art. 6º, inciso IV, da Lei nº 7.0134/96. A ocorrência descrita no AI, no máximo, poderia ter sido considerada como um “indício de irregularidade”, levando a uma apuração aprofundada.

**13.** Apesar de grandes contradições em seus “fundamentos”, o **FULCRO DO AI** se encontra espalhado no enquadramento legal, com relação ao fato e a apuração da base de cálculo. Entender que as mercadorias **“SAÍRAM DO ESTABELECIMENTO SEM A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS, E, CONSEQUENTEMENTE, SEM TRIBUTAÇÃO”**, evidencia, como enquadrado transscrito no AI, a caracterização do fato presumido, **previsto no art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96**, bem como do **art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98**, dispositivos que não segregam mercadorias pelo “regime de tributação” (Normal ou ST).

14. O Autuante deseja fazer acreditar que **não interessam os dados dos estoques, das entradas ou saídas. Que não interessem os documentos fiscais de entradas e de saídas. Nada interessa!!!** Apenas o lançamento do LMC, parte do “Registro 1300”, “Campo 10/Ganhos”, é ÚNICO e EVIDENTE. Do ponto de vista legal, se esqueceu que a autorização, constante da Lei nº 7.014/96, e até esse ponto seguida pela Portaria 445/98, ampara somente a cobrança por presunção, com a apuração da base de cálculo, de acordo com o já transcrito art. 23-A, inciso II, da lei 7.014/96, assim também tratada. Nesse diapasão, não se pode, e na prática assim se deseja, promover a modificação do enquadramento legal do AI, nem do verdadeiro fulcro, que inclusive condicionou a apuração da base de cálculo.

15. O art. 145, do CTN, regula as hipóteses de alteração do lançamento de ofício, incisos I a III, que não se enquadram no caso em apreço. Nessa mesma linha, o **CTN, no seu art. 146, prevê que:**

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

16. Qualquer alteração procedida no lançamento de ofício, se levada a efeito, será totalmente irregular e ilegal, bem como promoverá claro cerceamento do direito de defesa, inclusive porque se fugirá da aplicação da Instrução Normativa 56/07, que só permite a cobrança sobre as operações presumidas, se as operações anteriormente realizadas forem normalmente tributadas.

17. O AI é NULO, como, aliás, ao determinar o atendimento do art. 46, do RPAF, com a reabertura de prazo de defesa, tacitamente reconheceu a JJF.

**18. Requer, por tudo isso, que seja declarada a nulidade da autuação, sem prejuízo de nova e regular ação fiscal.**

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

19. Novamente os reproduzindo, repisa o enquadramento legal, inserido no AI, diz serem inafastáveis as seguintes conclusões para a nulidade da autuação:

**A - A Lei 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS, em decorrência de ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, por presunção;**

**B – A fundamentação do lançamento é a presunção, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo;**

**C – O disposto no art. 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de FLAGRANTE da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, apesar de absurda hipótese, de que essa “posse” se presume ter existido, de 2015 a 2019;**

**D – Ao desejar afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, o Autuante alterou a fundamentação do AI, 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.**

21. Conforme decisões que adiante serão transcritas, da 2ª CJF do CONSEF, em situações exatamente iguais, **baseadas exclusivamente na EFD**, já firmou o entendimento de que a cobrança, feita com base apenas nos dados lançados no LMC, é ineficaz, trata, portanto, de “presunção”, e a Portaria nº 159/19 não retira esse condão. Pelo contrário, o enquadramento legal lançado no AI deixa clara essa constatação. Nesse mesmo sentido, **a 1ª JJF proferiu o Acórdão JJF 0052-01/02VD (anexo)**, reconhecendo que a apuração trata da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96.

**INSTRUÇÃO NORMATIVA 56/07 – APLICABILIDADE**

22. Sendo, portanto, embasada a autuação 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, que expressamente determina, nos seus itens 1 a 4:

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

***2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.***

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

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

23. Prevê, portanto, que nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação aqui inafastável, deve ser cobrado o imposto sobre a PROPORÇÃO DOS VALORES RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES SUJEITAS O REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO, AFASTADA A IMPOSIÇÃO SOBRE IMPORTÂNCIAS PERTINENTES A OPERAÇÕES SUJEITAS À ISENÇÃO, NÃO-INCIDÊNCIA E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

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

**LEI 7.014/96 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AUTUADA**

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

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

***IV - o industrial ou extrator dos seguintes produtos:***

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

26. A Lei 7.014/96 seguiu a competência que lhe foi concedida pelo art. 128 do Código Tributário Nacional, atribuindo responsabilidade ao INDUSTRIAL.

27. O Art. 10, I, “a” e “b” da Portaria 445/98, utilizado pela JJJF, portanto é flagrantemente ILEGAL, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal, a saber:

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

28. De mais a mais, 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, na condição de sujeito passivo por substituição**. Essa condução é inteiramente dissociada da disposição legal invocada no AI, em detrimento da Autuada a da defesa, além do que não retira da apuração o condão da presunção. A Autuada é sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo, bem como a **Portaria 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b”, é ilegal e, por via conexa, é NULO DE PLENO DIREITO O AUTO DE INFRAÇÃO**.

#### **PORTRARIA 445/98. OFENSA AO PROCEDIMENTO REGULAR.**

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

30. **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.**

31. 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 expressamente prevê:

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

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

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

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

32. 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. E 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. A Portaria 445/98 também não o faz, nem poderia fazê-lo.

33. Aliás, 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”. A exceção feita foi justamente para o segmento de varejo de combustíveis, **em relação ao qual a aludida Portaria, no art. 10, criou o parágrafo único, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador**. Transformou os registros lançados no LMC em fatos geradores e ainda atribuiu aos mesmos registros o condão de “variação volumétrica”.

34. Disse a Portaria 159 que: “**A omissão do registro de entrada de combustível,..... será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica....**”. Nada mais absurdo!!!! Além de travestir as informações acessórias de “fato gerador”, a Portaria erigiu os mesmos dados, tratados de forma única e exclusiva, e sem qualquer outra investigação fiscal ou contábil, ao status de “variação volumétrica” e “fato gerador”.

35. Em 2018 um dos estabelecimentos da Autuada (CNPJ 015.151.046/0024-75), foi “alvo” de quatro autuações fundamentadas no mesmo método ora combatido, tendo o CONSEF rejeitado de forma

veemente, como se pode auferir das ementas transcritas (ACÓRDÃO CJF N° 0309-12/20-VD e ACÓRDÃO CJF N° 0097-12/20-VD).

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

37. 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 e **regularmente retificadas**, especialmente com os “Registros 1310 e 1320”, foram tidas como “únicas e absolutas verdades”, sendo erigidas ao “fato gerador”. O lançamento é NULO, por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

#### PORTRARIA 159/19 – ILEGALIDADE

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

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

“Art. 10 (...)

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) ”.*

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

41. Os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de “indício” de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades “excessivas”. Tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como, aliás, determina a IN 56/07. Nesse sentido, a base documental da Autuada teria que ser avaliada (seus estoques, vendas e compras, em quantidades e valores), assim como sua escrita contábil. Porém, nada foi examinado. **Além disso, a autuação não foi baseada na plenitude do “Registro 1300n”, mas tão somente em um dos seus “Campos” (Campo 10), que é incompatível com o próprio “Registro” e com os “Registros 1310 e 1320”, que consignam as quantidades comercializadas pela Autuada, por “tanque” e por “bicos”**. A autuação, como

visto, teve como fundamento uma única informação, que foi ILEGALMENTE transformada, pela Portaria 159/19 e pelo Autuante, em fato gerador, com não menos ILEGAL aplicação retroativa. ILEGALIDADES FLAGRANTES E INACEITÁVEIS!!!

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

**ACÓRDÃO**

*Classe : Embargos de Declaração nº 0513561-60.2016.8.05.0001/50000*

*Foro de Origem : Salvador*

*Órgão : Quinta Câmara Cível*

*Relator : Des. Baltazar Miranda Saraiva*

*Embargante : Estok Comércio e Representações S/A*

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

*Proc. : Achiles de Jesus Siquara Filho*

*Justiça*

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

*Embargado : Estado da Bahia*

*Proc. : Rogério Leal Pinto de Carvalho*

*Estado*

*Assunto : Efeitos*

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

**ACÓRDÃO**

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

*Foro de Origem : Salvador*

*Embargante: Lojas Riachuelo Ltda*

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

*Embargado : Estado da Bahia*

*Proc. Estado: Evandro Catunda de Clodoaldo Pinto*

*Relator(a): Desª. Silvia Carneiro Santos Zarif*

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

**BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO**

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

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

As respectivas conclusões dos destacados Acórdãos também devem ser ressaltadas:

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

É como voto.

Sala das Sessões, 17 de setembro de 2019.

**DESEMBARGADOR BALTAZAR MIRANDA SARAIVA**

**RELATOR”.**

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

*Deste modo, a pretensão aclaratória deve ser acolhida.*

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

Sala das Sessões, 26 de outubro de 2020”.

**“PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DA BAHIA TRIBUNAL DE JUSTIÇA Primeira Câmara Cível 1 1 (0313282-92.2015.8.05.0001) ACÓRDÃO Classe : Apelação n.º 0313282-92.2015.8.05.0001 Foro de Origem : Salvador Órgão : Primeira Câmara Cível Relator(a) : Desª. Pilar Celia Tobio de Claro Apelante : Lojas Riachuelo S/A Advogado : Celso Luiz de Oliveira (OAB: 17279/BA) Apelante : Estado da Bahia Proc. Estado : Hanna Carolina Maia Tavares Lomanto Andrade Apelado : Lojas Riachuelo S/A Apelado : Estado da Bahia Assunto : ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias APELAÇÕES SIMULTÂNEAS. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO DE ICMS DECORRENTE DA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA PELO MESMO TITULAR LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE. EXCLUSÃO DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE. APELO DO ESTADO NÃO PROVIDO. RESSARCIMENTO DOS CUSTOS COM A CONTRATAÇÃO DE CARTA FIANÇA PARA GARANTIR A EXECUÇÃO FISCAL. INOVAÇÃO EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO. APELO DO CONTRIBUINTE NÃO PROVIDO”.**

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

**“ICMS. Regime de apuração. Estimativa. Decreto. Impropriedade. A criação de nova maneira de recolhimento do tributo, partindo-se de estimativa considerado o mês anterior, deve ocorrer mediante lei no sentido formal e material, descabendo, para tal fim, a edição de decreto, a revelar o extravasamento do poder regulamentador do Executivo.**

**[RE 632.265, rel. min. Marco Aurélio, j. 18-6-2015, P, DJE de 5-10-2015, Tema 830.]”.**

**IRRETROATIVIDADE DA PORTARIA 159/19**

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

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

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

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;”.*

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

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

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

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

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

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

*“§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros”.*

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

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

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

51. 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”.** Qual seria o fato gerador, antecedente, suscetível de sua aplicação?????

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

53. 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”, entende ser uma aberração jurídica admitir a aplicação a fatos pretéritos, de modo que o lançamento de ofício seria é ilegal, entende.

54. 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).*” O art. 146, do CTN, fala por si só!!!

55. Com relação aos “benefícios aos contribuintes”, alegados por algumas Autoridades Fiscais, mais um absurdo “engendrado”. 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. Se a única disposição da Portaria fosse a ampliação, de 0,6% para 1,8387%, do limite de “perdas” e “ganhos”, se poderia falar em “benefício”. Atribuir à informação acessória, criada por ente diverso do Estado (DNC), o status de “fato gerador”, certamente, além do cunho de ilegalidade, não acarreta qualquer “benefício”. Acerca da ilegalidade e irretroatividade da Portaria nº 159/19, informa que as 4ª e 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador já se manifestaram, conforme excertos reproduzidos (“4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001”, 3ª V DA FAZENDA PÚBLICA DE SALVADOR, Processo nº: 8009255-56.2022.8.05.0001).

#### VERDADE MATERIAL

56. 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 constantes da EFD da Autuada 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 2019). Sobre o tema “VERDADE MATERIAL”, vale citar a brilhante decisão, proferida de forma unânime pela 1ª Câmara do CONSEF (ACORDÃO CJFNº 0268-11/16).

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

58. Mesmo que as retificações não sejam consideradas, é possível se constatar, através da EFD, que a Autuada não adquiriu mercadorias sem documentação fiscal. **Deve ser lembrado que não foi feito qualquer levantamento; que nenhum documento foi examinado; que só importou o “Campo 10, do Registro 1300”. Não se atentou, sequer, para os demais dados existentes na EFD, notadamente nos “REGISTROS 1310 e 1320”.**

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

60. Ressaltando novamente que os “Registros 1300, 1310 e 1320”, não constam do PAF, mas que não se cogita na acusação e existência de divergências nos totais das vendas ou nas entradas

informadas, é fácil concluir que se os totais das saídas não possuem inconsistências, as quantidades lançadas como “ganhos e perdas” são decorrentes de erros técnicos e humanos e se encontram, justamente, no “Campo 10 do Registro 1300”. **Como admitir inexistência de diferenças nos totais e encontrar as diferenças nas “parcelas desses totais”?**

**61.** Na prática, apesar de dispor de todos os dados necessários para uma regular auditoria, para conferir se a Autuada vendeu mais do que comprou, a autuação se apega a uma só informação (Campo 10, do Registro 1300), incompatível com os demais dados e documentos disponíveis, em quantidades e valores (o que pode ser auferido através da escrita contábil e até mesmos das DMAs), para tentar cobrar imposto sem base legal e sem comprovação material.

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

**63.** Mesmo diante da ausência da EFD utilizada no AI e dos “Registros 1300 (na sua integralidade), 1310 e 1320”, analisando as planilhas que somente agora teve acesso, a Autuada **reforçou sua convicção de que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”**. Pelo contrário, considerando os totais das VENDAS do estabelecimento, comprovadamente registradas declaradas, é **inafastável a conclusão de que a Autuada não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS**.

**64.** Os registros disponíveis no sistema da SEFAZ, na sua integralidade, comprovam a total compatibilidade entre as SAÍDAS e ENTRADAS, de onde se conclui que a Autuada não comprou combustíveis sem documentação fiscal e que as quantidades registradas no LMC, usadas na ação fiscal, são irreais, decorrentes de erros técnicos e humanos. Resumindo:

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

**65.** Portanto, como a autuação se deu somente pelo “Campo 10 do Registro 1300”, e as medidas conferem com as entradas e saídas dos tanques e bicos, não apresentando divergências, tudo que foi vendido, pelos bicos, tem comprovação das entradas. Qualquer outra informação, à margem desses totais, se encontra viciada. OS PRÓPRIOS ARQUIVOS USADOS NA FISCALIZAÇÃO COMPROVAM OS TOTAIS VENDIDOS E COMPRADOS E ATESTAM QUE NÃO EXISTEM DIVERGÊNCIAS QUE POSSAM CARACTERIZAR ENTRADAS NÃO CONTABILIZADAS. Usando o percentual de tolerância, admitido pela ANP em decorrência de variação volumétrica (0,6%), chegamos à conclusão de que a autuação não procede.

**66.** Deve ser ressaltado, também, que os lançamentos aqui reportados encontram suporte, em valores, na contabilidade e DMAs transmitidas ao Fisco. Se a ação fiscal tivesse seguido o quanto determinado pela Portaria nº 445/98 ou pela IN 56/07, essa conclusão já teria sido tomada e o AI não teria sido lavrado. Mas uma revisão, abrangendo os aspectos fiscais e contábeis, pode ser instaurada, como medida de extrema cautela. A Autuada disponibiliza toda e qualquer informação, inclusive bancária, se o CONSEF assim desejar conduzir o PAF. A Autuada, diante da metodologia ilegal e irregular adotada no AI, sequer tem condições de apresentar “demonstrações contrapostas”, pois para fazê-lo teria que exercer o papel da fiscalização, levando a efeito uma real e regular auditoria de estoques, dentro de todos os parâmetros contidos na Portaria nº 445/98 e na IN nº 310/90.

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

#### **DISPENSA DA MULTA POR INFRAÇÃO E ACRÉSCIMOS LEGAIS**

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

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

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

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

69. O LMC foi instituído pela PORTARIA DNC nº 26, de 13/11/1992. Portanto, os Contribuintes do ramo varejo de combustíveis desde 1992, obrigados por ato normativo, adotam, como prática, a apresentação do LMC e, 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.

70. Observada essa “prática reiterada”, diz que o parágrafo único do art. 100 é **IMPOSITIVO, terminando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais, em consonância, ainda, com precedentes do CONSEF (ACÓRDÃO CJF N° 0256-11/18; ACÓRDÃO CJF N° 0260-11/18)**, cujas ementas reproduz.

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

#### **PEDIDOS**

72. Ante o exposto, renovando a solicitação da busca da verdade material, pede revisão do lançamento com base na totalidade das informações prestadas na EFD (vendas, compras e estoques) e na contabilidade, **solicita a ouvida da PGE sobre toda a matéria de acima tratada**, requerendo, ao final, que seja declarada a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, se mantido o ilegal e infundado lançamento, a dispensa da multa e acréscimos legais

Cientificado da manifestação defensiva, a autoridade fiscal autuante prestou Informação Fiscal a respeito (fls. 164-170).

#### **1. A violação dos princípios da legalidade e da verdade material.**

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

Já o princípio da verdade material, segundo Celso Antônio Bandeira De Mello, em seu “Curso de direito administrativo”, 28<sup>a</sup> ed:

*(...) consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado.*

Sobre esse mesmo princípio, James Marins, em “Direito processual tributário brasileiro”, 13<sup>a</sup> ed., esclarece que:

“A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito das suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material”.

Mas todas as atividades procedimentais e processuais sempre têm fim. Desse modo, no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto.

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

(i) O art. 226 do Código Civil: Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vínculo extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

(ii) O art. 417 do Código de Processo Civil (CPC): Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

(iii) O art. 373, II, do CPC: O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(iv) O art. 419 do CPC: A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

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

Contudo, a impugnante se queixa de que:

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

(ii) “Não pode o agente fazendário presumir o cometimento de infrações baseado tão-somente em informações constantes no arquivo magnético em detrimento da escrita fiscal da Impugnante”.

(iii) Há “ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração”.

(iv) “Inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC” físico.

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

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

Com efeito, em resumo, diz descortinar que:

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

## **2. A apresentação de novos demonstrativos à impugnante.**

“A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário”, conforme dita a Súmula 622 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

No presente caso, a impugnante foi notificada da lavratura do auto de infração, tanto que se instaurou o processo administrativo fiscal pertinente com a apresentação da defesa da impugnante. Portanto, não há qualquer dúvida que cessou a contagem para a decadência com notificação feita.

Isto posto, é importante observar que a conclusão da segunda instância de julgamento tributário administrativo deste estado de que seria necessário entregar os chamados “demonstrativos analíticos” elaborados, que nada mais são do que as informações do registro 1300 da EFD fornecida pelo próprio contribuinte ao fisco em formato mais adequado à leitura (planilhas do Excel) do que o formato próprio da EFD (arquivos de texto com os dados separados por barras verticais – “|”), não invalida a notificação feita. Sua consequência prática foi unicamente a concessão de novo prazo para que a defesa examinasse os novos elementos trazidos ao processo de forma que o contraditório e a ampla defesa não fossem prejudicados.

## **3. A legalidade do procedimento de fiscalização.**

### **3.1. A necessidade da alteração dos procedimentos da Port. 445/98.**

Ponto técnico importante que deve ser considerado na realização de um levantamento quantitativo de mercadorias é que o intervalo entre o levantamento do estoque inicial e do estoque final não deve ser superior ao período de rotação dos estoques pela empresa. Se assim não for, nesse intervalo, mercadorias podem ser adquiridas sem notas e totalmente vendidas sem notas sem que se possa identificar essas operações com o levantamento quantitativo.

Agora, no caso dos postos revendedores de combustíveis (PRC) o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Por isso, seu controle da movimentação dos combustíveis deve ser feito diariamente e anotados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o fisco:

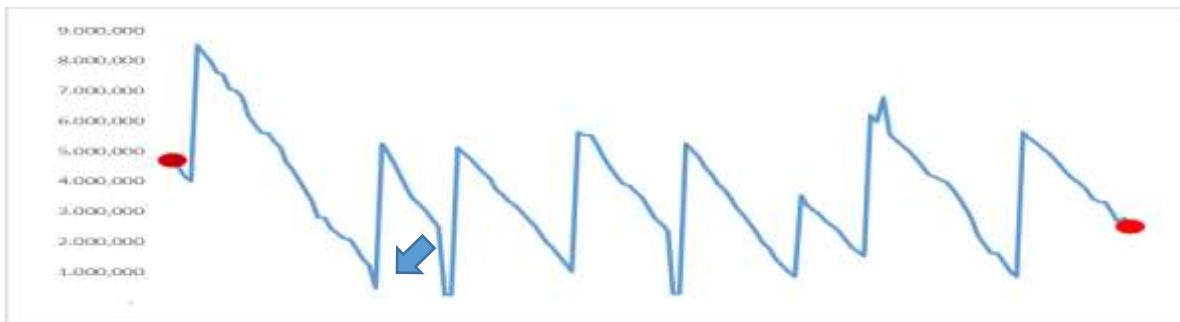


Figura 1: Se a empresa movimentar os estoques sem documentação entre os pontos indicados pelas setas, nenhuma infração será detectada com o levantamento quantitativos de estoques.

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

“A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, estílos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)”.

Ressalte-se que, até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI).

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

### 3.2. O caráter procedural da Port. 445/98.

O levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias é uma técnica criada pelas Ciências Contábeis que pode ser empregada pelo fisco baiano nos termos da Port. 445/98 que “dispõe sobre o alcance dos procedimentos” a serem empregados nesse levantamento. É, à vista disso, uma norma procedural criada para orientar a utilização pela fiscalização dessa técnica contábil a fim de desvelar fatos geradores do ICMS ocorridos na movimentação dos estoques do contribuinte fiscalizado.

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

Antonie van Leeuwenhoek, em 1673, foi o primeiro cientista a observar a existência de micro-organismos. Para isso, ele utilizou um microscópio de lente simples projetado por ele mesmo. Posteriormente, convencionou-se chamar esses seres de bactérias. Essa foi uma descoberta muito importante e só foi possível pela utilização de uma técnica nova: o microscópio. Por óbvio, as bactérias sempre existiram, apenas passaram desapercebidas até então, quando se passou a utilizar uma nova técnica que permitiu ver o que estava oculto.

Algo semelhante aconteceu com a introdução do parágrafo único no art. 10 da Port. 445/98. Até então, pelo uso de uma técnica inadequada, que utilizava uma “lente macro” para analisar a movimentação dos estoques dos postos revendedores de forma anual, não se via os inúmeros fatos geradores que aconteciam de forma diária. Contudo, quando se passou a utilizar uma “lente micro”, foi possível perceber os diversos fatos geradores que aconteciam a cada dia. E, semelhantemente ao que aconteceu com Leeuwenhoek, esses fatos contábeis existiam, mas não eram percebidos, pois não se utilizava um procedimento técnico que permitisse os ver.

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

### **3.4. A retroatividade da aplicação da nova norma procedural.**

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

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

### **3.5. Da ilegalidade da Portaria 159/19.**

A impugnante acredita que a autuação “teve como fundamento uma única informação, que foi ILEGALMENTE transformada, pela Portaria 159/19 e pelo Autuante, em fato gerador” Para ela, “através da redação da Portaria 159, foi criada nova hipótese de incidência”.

Não é esse o caso, a Portaria 159/19 veio alterar a Portaria 445/98, que trata e procedimentos de fiscalização. Não há criação de fato geradores, mas indica novas técnicas de fiscalização que torna possível identificar e cobrar fatos geradores ocorridos e documentados na própria escrituração fiscal da impugnante.

Também não é correto afirmar que o novo procedimento de fiscalização “não é baseado na plenitude do ‘Registro 1300 (sic), mas tão somente em um dos seus ‘Campos’ (Campo 10)”.

Devemos esclarecer que o livro de movimentação de combustível (LMC e registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360 e 1370 da escrituração fiscal digital - EFD) é preenchido pelo próprio posto revendedor e envolve inúmeras medições e anotações.

É o posto revendedor que, para cada bico de abastecimento, anota o valor da leitura final do seu contador, no fechamento do bico, o valor da leitura inicial do seu contador, na abertura do bico e as suas eventuais aferições, subtraindo do primeiro valor os outros dois para determinar o valor das saídas pelo bico de abastecimento.

É o posto revendedor que, para cada tanque, mede o estoque no início do dia, anota o volume recebido no dia e mede o estoque no final do dia.

É o posto revendedor, então, que subtraindo o estoque final do estoque inicial somado às entradas e subtraído das saídas anota a diferença como ganho, quando positiva, ou como perda, quando negativa.

É o posto que consolida essas entradas e saídas por combustível, bico por bico e tanque por

tanque, encontrando os ganhos e perdas anotados no registro 1300 da EFD.

E todo esse trabalho é repetido a cada dia, garantindo que haja total independência dos levantamentos, sem que se tenha que levar em consideração qualquer valor medido ou calculado de dias anteriores ou seguintes.

Ressalte-se que esse um trabalho complexo feito pelo próprio contribuinte e totalmente baseado em valores medidos pelo próprio contribuinte.

Agora, no procedimento de fiscalização, verificamos que não havia qualquer inconsistência ou erro na escrituração fiscal do contribuinte e, somente então utilizamos essas informações para o cálculo de valores de ICMS devidos.

Não é correto, portanto, afirmar que, na revisão fiscal, nada além do campo 10 do registro 1300 foi analisado.

### **3.6. A aplicação do parágrafo único ao art. 10 na Port. 445/98 sobre “fatos conhecidos”.**

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

Note-se que não se aplica ao caso concreto um “processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável” - na lição de Alfredo Augusto Becker em sua “Teoria geral no direito tributário”. Isto é, sabe-se o valor dos ganhos porque foram registrados pelo próprio contribuinte na sua EFD e sabe-se que além do limite de 1,8387% não é fisicamente possível que os ganhos registrados se refiram aos volumes disponíveis para comercialização registrados na EFD e que o excedente, obrigatoriamente, deve ser referir a entradas sem documentação fiscal.

Em suma, a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, com base nos valores conhecidos e registrados pelo contribuinte na sua EFD e seguindo as leis da física que não podem ser violadas, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante ser certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

### **4. O cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis.**

#### **4.1. A legislação aplicável no cálculo do ICMS devido.**

Além dos motivos indicados acima, a Port. 445/98 também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”.

O art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96 dita que:

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

(...)

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

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registrados.

Ressalte-se que é admitida prova em contrário, isto é, a impugnante pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada.

Já o art. 7º, II da Port. 445/98, esclarece o dispositivo acima:

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

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

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

#### 4.2. O ICMS devido como responsável solidário.

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

Isso posto, segundo o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Port.445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96:

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

(...)

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

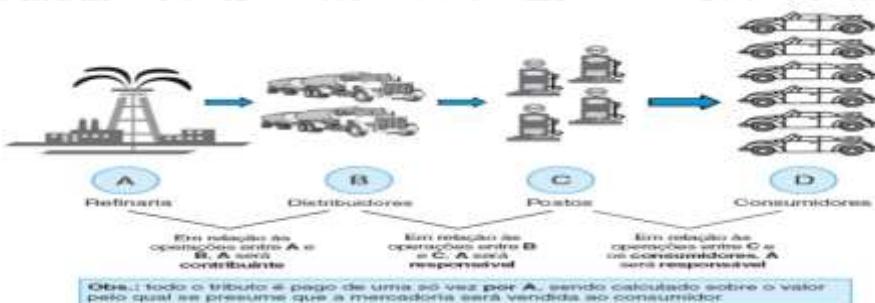


Figura 2: A substituição tributária nas operações com combustíveis automotivos.

Assim sendo, só podemos concluir que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

#### 5. A dispensa da multa por infrações e acréscimos legais.

Para Ruy Barbosa Nogueira diz que a Administração “não pode punir ou onerar alguém por ter seguido as instruções ou orientações ainda que o Fisco as venha a repudiar” (Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 66).

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional (CTN) dita que:

*Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos*

decretos:

(...)

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

Agora, coisa bem diferente ocorreu aqui. A Portaria 445/98 nunca foi direcionada ao contribuinte, mas à fiscalização do estado. Sua alteração é regida pelo art. 144, § 1º, e não pelo art. 100, ambos do CTN. Portanto, retroage e não há que se falar em dispensa de multa.

De todo o exposto, fica evidente que a defesa não ilide a autuação.

Regularmente intimado para ciência da Informação Fiscal, o sujeito passivo retorna aos autos às fls. 176-182, pontuando:

### CONSIDERAÇÕES INICIAIS

**01.** Inicialmente, renova todo conteúdo da defesa, e demais pronunciamentos, especialmente a manifestação datada de 06/05/22. O AI é NULO e IMPROCEDENTE, eis que baseado em norma ilegal e cuja aplicabilidade, se por absurdo fosse admitida, haveria que ser apenas sobre os fatos ocorridos depois de sua publicação. A “Informação Fiscal” nada contém que possa dar vazão à modificação desse entendimento, sendo apenas uma peça “didática”, mas sem amparo legal ou comprovação material contundente.

### DECISÕES JUDICIAIS – ESTADO DA BAHIA

**02.** Esse entendimento, já alcançado pela maioria dos Nobres Representantes das Classes Produtoras, conta com integral acolhida do Poder Judiciário da Bahia, conforme todas as decisões até então existentes. Em discussões travadas no CONSEF, inclusive dia 12/04/22 (2ª CJF), se tentou fazer acreditar que os Juízos, das 3ª e 4ª Varas da Fazenda Pública da Capital, lastrearam seus julgados tão somente no fator “variação volumétrica”, o que seria inaplicável ao caso concreto, **o que não é verdade**. A Autuada volta a destacar partes das decisões mencionadas, 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 destaque de partes dos julgados: “4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001; 3ª V DA FAZENDA PÚBLICA DE SALVADOR, Processo: PROCEDIMENTO COMUM CÍVEL n. 8009255-56.2022.8.05.0001.

**03.** Por sua vez, em decisão unânime que anexa, a Segunda Câmara Cível homologou o julgado da 4ª Vara da Fazenda Pública - Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001 – como se pode auferir da transcrição abaixo:

“Processo: APELAÇÃO CÍVEL n. 8057416-34.2021.8.05.0001

Órgão Julgador: Segunda Câmara Cível

APELANTE: ESTADO DA BAHIA

Advogado(s):

APELADO: TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA

Advogado(s): ANDRE LOPES SALES

### **ACORDÃO**

**DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA INAUDITA ALTERA PARS. SENTENÇA IMPROCEDENTE. ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DA PARTE AUTORA REJEITADA. VARIAÇÃO DE TEMPERATURA DE CARREGAMENTO E DESCARREGAMENTO. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEL. FENÔMENO**

**FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA.**

Trata-se de **Apelação interposta por ESTADO DA BAHIA (FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL) em face da sentença proferida pela MM. Juíza de Direito da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador – BA, que nos autos de AÇÃO DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA INAUDITA**

**ALTERA PARS, tombada sob nº 8057416-34.2021.8.05.0001, julgou procedente o pleito autoral, declarando a improcedência de todas as autuações realizadas pelo apelante, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis apelados, 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 artigo 10, parágrafo único, da Portaria 445/98.**

Insta salientar que na substituição tributária progressiva ocorre a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo de toda a cadeia aos ocupantes das posições anteriores. Deste modo, os participantes das posições posteriores na cadeia de substituição não pagam os tributos diretamente, pois são contribuintes substituídos, de outro modo, arcam também com os prejuízos econômicos provenientes de uma cobrança irregular do tributo assim como os membros das primeiras posições.

Com efeito, a própria natureza desse instituto tributário demonstra que qualquer irregularidade na cobrança do imposto em pauta, acaba prejudicando e interessando a todos os membros da cadeia indistintamente, justificando assim o interesse de agir da parte autora.

Destarte, rejeito a preliminar arguida.

Cumpre ressaltar que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, e na Lei Complementar nº 87/1996, tratando-se de imposto de competência estadual com incidência sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Observa-se que o regime da substituição tributária progressiva, por sua vez, foi instituído pelo §7º, do art. 150, da Constituição Federal.

Deste modo, correta a sentença ao declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo apelante, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis apelados em razão da ausência de fato gerador de ICMS. **RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA.**

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos da Apelação nº 8057416-34.2021.8.05.0001, da Comarca de Salvador (BA), apelante ESTADO DA BAHIA (FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL) e apelada TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.

Acordam os desembargadores integrantes da Segunda Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça da Bahia **CONHECER E NEGAR PROVIMENTO À APELAÇÃO**, mantendo a sentença incólume, pelas razões alinhadas no voto da Relatora.

**DECISÃO PROCLAMADA**

**Negou-se provimento ao apelo, à unanimidade.**

Salvador, 14 de Junho de 2022". (alguns destaques nossos)

04. Como visto, O Tribunal 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”. **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”? 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”.** A autuação, da forma que foi levada a efeito, é totalmente incabível e ilegal.

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

*“ICMS. Regime de apuração. Estimativa. Decreto. Impropriedade. A criação de nova maneira de recolhimento do tributo, partindo-se de estimativa considerado o mês anterior, deve ocorrer mediante lei no sentido formal e material, descabendo, para tal fim, a edição de decreto, a revelar o extravasamento do poder regulamentador do Executivo.*

*[RE 632.265, rel. min. Marco Aurélio, j. 18-6-2015, P, DJE de 5-10-2015, Tema 830.]”.*

#### **VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÕES**

06. Na condução da ação fiscal, o Digno Autuante já possuía todos os arquivos magnéticos do da Autuada, especialmente os registros 1300, 1310 e 1320, em relação aos quais não foi levantada qualquer suspeita de irregularidade. De posse dos tais arquivos, a fiscalização pode auferir os totais das entradas e saídas, por período, tipo de combustível, tanque a até “bico”. Conhecidas essas quantidades, a dedução lógica é de que as quantidades consignadas no “Campo 10 do Registro 1300” são irreais, frutos de falhas humanas e/ou operacionais.

07. A forma escritural, no caso do LMC/Reg. 1300, não pode suplantar a verdade material ou caracterizar o fato gerador do ICMS, conforme julgado que vale repetir (**ACORDÃO CJFNº 0268-11/16**).

08. Deve ser reiterado também que a apuração, por exercício fechado ou aberto, como normatizado pela Portaria 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). **Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, as passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas. Computadas as perdas e ganhos a conclusão é de que as perdas sempre são muito maiores que os ganhos, o que implicaria em “despejar no meio ambiente”, anualmente, centenas de milhares de litros de combustíveis – fato que não se tem notícia. A outra conclusão é no sentido da constatação de “omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, hipótese que não gera nova incidência do imposto.**

09. As rotinas operacionais nos postos podem ocasionar erros no controle dos estoques. O recebimento de produtos à noite interfere muito também, pois as datas de entradas no tanque e nos estoques escriturais divergem. Os erros de um dia interferem nos dias seguintes, pois o sistema faz lançamentos automáticos de “ajustes”. Da forma que o AI foi levado a efeito, “a ordem dos fatores altera o produto”. Ora, O Sr. Autuante diz não ter encontrado inconsistências nos arquivos da Autuada. Disse ainda que a própria Autuada faz um controle diário, ou seja, um “levantamento quantitativo diário”, porém não realizou uma efetiva auditoria, por exercício, como manda a Portaria 445.

#### **CONCLUSÕES E PEDIDOS**

10. Diante do exposto, Nobres Julgadores, a manutenção do Auto de Infração em lide consistirá em um “desserviço” ao Erário, que certamente sofrerá os ônus concernentes à sucumbência judicial. Pede, mais uma vez, que o presente Auto de Infração seja julgado NULO ou IMPRÉCIDENTE.

Instado a informar acerca da manifestação defensiva, à fl. 187 o autor do feito informou que a manifestação defensiva de fls. 176-183 não traz argumento que já não tenha sido contrastado na sua anterior Informação Fiscal (fls. 164-171), pois apenas noticia decisões judiciais que trataram da cobrança de ICMS sobre volumes de combustíveis decorrentes de dilatação térmica, o que não é o caso deste processo.

Presentes na sessão de julgamento, o representante legal do sujeito passivo, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026, e a autoridade fiscal autuante, Jefferson Martins Carvalho, oportunidade em que se levantou questão de ordem noticiando que os arquivos EFD que serviram de base à autuação foram retificados antes do início da ação fiscal, conforme recibos e novos arquivos constantes dos autos, fato que levou ao consenso de necessária diligência fiscal para verificar sua validade jurídica no SPED e em conformidade com o Ajuste SINIEF 02/2009.

Tendo em vista que a diligência foi parcialmente cumprida, pois ainda que a autoridade fiscal autuante tenha prestado a Informação Fiscal pedida, o PAF foi devolvido ao CONSEF sem que o sujeito passivo tenha sido intimado para, querendo, manifestar-se a respeito, como indicado no pedido de diligência, o PAF foi novamente encaminhado à Infaz de origem para tal providência.

Intimado, o sujeito passivo volta aos autos (fls. 213-214). Ratifica o conteúdo das manifestações anteriores; diz que o procedimento fiscal se iniciou em 20/02/2020 e que, espontaneamente, transmitiu os arquivos retificados da EFD antes, em 11/02/2020, os quais não foram analisados pelo Autuante.

Aduz que, ainda que se invalide os arquivos retificados, isso não se aplicaria a novembro 2019, pois poderia retificá-lo “até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês de apuração, sem autorização, ou seja, até o final de fevereiro de 2020”.

Conclui pedindo que o AI seja julgado nulo ou improcedente.

A autoridade fiscal autuante se manifesta à fl. 225. Afirma que o contribuinte pode retificar os arquivos da EFD até o terceiro mês subsequente ao mês de apuração, independentemente de autorização da Administração Tributária, mas que o Impugnante não apresentou prova de erro na sua escrita, de modo que mantém o AI.

Presente na sessão de julgamento, o representante legal do sujeito passivo, Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026, citando memorial apresentado em 29/11/2023, afirmou a opção pela lide judicial abortando sua discussão administrativa, oportunidade em que noticiou existência de decisões judiciais que lhe são favoráveis, exaradas pelo TJ-BA e STJ, sendo que a do STJ não mais admite recurso por parte do sujeito ativo desta relação jurídica.

No que diz respeito aos fatos, ratifica os argumentos aduzidos em suas manifestações escritas, destacando que a EFD retificada enviada e não apreciada pela autoridade fiscal autuante foi previamente autorizada. Alegando que tal questão não consta da matéria em discussão judicial, pede seja apreciada neste fórum.

É o relatório.

**VOTO**

Estabelecido no município de Vitória da Conquista como posto revendedor de combustíveis – PRC, o estabelecimento autuado é contribuinte do ICMS inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, estando obrigado a observar, além das normas tributárias, as advindas da Agencia Nacional do Petróleo – ANP, órgão regulador de sua atividade econômica.

A ciência do início da ação fiscal, ocorreu tacitamente via DTE em 26/02/2020, em face da mensagem 152043 (Fl. 03), postada em 20/02/2020 (COTEB: Art. 127-D), procedimento que atende ao requisito formal previsto no art. 26 do RPAF/99.

O contribuinte foi notificado da lavratura do Auto de Infração em 05/03/2020, através do DT-e, mensagem 152956, postada na mesma data, conforme registros no Domicílio Tributário Eletrônico.

Como feitas, as intimações ao sujeito passivo atenderam ao estabelecido no art. 108 do RPAF/99, mas nada impede que o órgão preparador encaminhe cópia ao seu patrono, ainda que a falta disto não implique em nulidade do ato.

Constatou que o lançamento tributário se conforma com o art. 142 do CTN e o RPAF, vez que o crédito tributário exigido foi constituído por autoridade administrativa competente, que aplicando regular roteiro de auditoria contatou 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.

O procedimento fiscal se pautou no exame de informações constantes na Escrituração Fiscal Digital – EFD, elaborada pelo sujeito passivo, transmitida e recebida pelo Fisco sem inconsistências, bem como documentos fiscais a ele destinados e por ele emitidos, além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis lançados no Livro de Movimentação de Combustível – LMC, tudo em conformidade com o disposto no Ajuste SINIEF 02/2009 e o RICMS-BA.

Registre-se que em 02/10/2023 se encaminhou a todos os julgadores e conselheiros do CONSEF o documento *ORIENTAÇÃO DE CUMPRIMENTO*, de 12/09/2023 procedente da Procuradoria Judicial da PGE, dirigida à Procuradoria Fiscal, com a seguinte instrução: “*Objetivamente, solicito a esta Secretaria que forme expediente, através do canal adequado e com as cautelas de estilo, endereçado à SAT-SEFAZ noticiando-lhe o deferimento de pedido de extensão de suspensão de liminar pela Presidência do c. TJBA, nos autos do processo anunciado na epígrafe cuja cópia deve seguir em anexo para conhecimento a fim de dar-lhe efetivo cumprimento.*”

A orientação destaca que “*...a decisão da Presidência do TJBA suspendeu os efeitos da liminar concedida nos autos do processo nº 8015594-94.2023.805.0001, ajuizado por AEROCLUBE COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA e outros, em trâmite no MM. Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador/Ba, razão pela qual a SAT-SEFAZ pode restaurar os efeitos dos PAFs nºs: (...) 2691380088/20-0, (...)*”.

Por estar nominalmente identificado no objeto da lide judicial, ao contrário do alegado oralmente pelo patrono do sujeito passivo na assentada de julgamento, é de se ter em conta que o sujeito passivo renunciou ao contraditório administrativo relativo a toda a matéria de fato e de direito composta neste PAF, pois abrangida no Processo Judicial retro citado, sendo-lhe deferida tutela de urgência para determinar que o réu (Fazenda Pública Estadual) se abstenha de inscrever em Dívida Ativa o crédito tributário oriundo do presente Auto de Infração, sob pena de multa a ser fixada.

Para o caso, tem-se a seguinte normativa:

**CONTEB**

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

**RPAF**

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

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

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

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

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

*I - acompanhada do depósito do seu montante integral;*

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

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

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

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

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

Como visto no relatório, o Impugnante arguiu que a auditoria se fundou em informações “inconsistentes” que confessa ter escriturado equivocadamente nos registros digitais do LMC da EFD, as quais, diz, não constituem fato gerador de ICMS e devem ser resolvidas em conformidade com o art. 251 do RICMS-BA e, se infração cometeu, limitou-se ao campo de obrigações acessórias.

Aduziu que o autuante não intimou o contribuinte na forma do art. 251 do RICMS-BA para as devidas correções. Portanto, o Auto de Infração teria sido lavrado com base em informações equivocadas, sendo que as corretas constariam registradas nos livros físicos e que apresentou arquivos EFD com dados retificados.

Registre-se que conforme o art. 123 do RPAF, na oportunidade da Impugnação ao auto de infração, a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez, devidamente acompanhada da prova documental, precluindo o direito de fazê-la em outro momento, salvo: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportunamente, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, o que não é o caso. Também pertinente observa que na eventualidade de parcial impugnação a normativa assegura ao sujeito passivo a possibilidade de recolher o crédito tributário relativo à parte não impugnada com as reduções de penalidades previstas em Lei (§ 2º).

Ora, as informações que serviram de base à exação e que não tiveram objetivo protesto acompanhado de prova documental admitida no caso, são as que constam escrituradas pelo

autuado na EFD, não se podendo acolher o argumento do Impugnante neste ponto, apenas alegando existirem dados divergentes nos registros da escrita fiscal do contribuinte, especificamente no LMC, haja vista que a escrituração fiscal digital “*se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos*” (art. 247 do RICMS/2012 e Convênio ICMS 143/2006).

Cabe observar que o termo “inconsistências” não é tratado no Ajuste SINIEF nº 2/2009, mas sim o termo “consistência” que se relaciona ao leiaute efetuado pelo software de validação da EFD, considerando-se “consistência de leiaute do arquivo”, sem a qual não será validado (Ajuste SINIEF: Cláusula décima, § 2º):

I - a consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE;

II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas

Quanto à retificação de EFD que parece ser o objetivo do Impugnante, sua possibilidade é prevista na Ajuste SINIEF, e ao contribuinte interessado cabe a iniciativa

Ei-la:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.

Para o caso concreto, observo que embora a ciência de início da ação fiscal tenha sido postada no DTE em 20/06/2020 (fl. 03), consta do seu texto que a ação fiscal foi iniciada em 01/02/2020, data a partir qual a legislação não mais concede valor jurídico à EFD retificada (§ 7º, I da Cláusula décima do Ajuste SINIEF 02/2009), ainda que o sistema não impeça que seja concluído o pedido e enviado o arquivo retificador, como, no caso, ocorreu em 11/02/2020.

Ora, nesse sentido, tem-se que a responsabilidade pelos registros na EFD e sua transmissão ao SPED é de inteira e única responsabilidade do contribuinte. Portanto, bem e corretamente agiu o autuante ao fundamentar a auditoria nos registros da EFD, transmitidos e validados pelo contribuinte, via SPED-Fiscal.

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

Com relação às “equivocadas” informações que deram azo à exação, de logo observo serem dos exercícios 2017 a 2019 e, além de não configurarem inconsistência nos registros da EFD (o SPED só valida EFD consistente), quando apresentadas com registros equivocados, a EFD pode ser retificada mediante comprovação de divergência com o fato ocorrido (Ajuste SINIEF 02/2009, Cláusula décima; RICMS-BA: Art. 251).

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

Na sua última manifestação defensiva, o Impugnante alegou que ainda que se invalide as retificações que entende legalmente autorizadas, a pretensão do Fisco não se aplicaria ao período novembro e dezembro 2019, pois feita dentro do prazo de noventa dias. Ou seja, salvaria parte da exação.

Ocorre que, como retro destacado, mesmo quando autorizada, a retificação não implica reconhecimento da veracidade e legitimação das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte (Ajuste SINIEF 02/2009: Cláusula decima terceira, § 5º). Elementos documentais de prova devem subsidiar as retificações.

Pois bem. Independentemente do caso (dentro do prazo para retificações espontâneas, ou as que necessitam prévia autorização do Fisco), desde que acompanhadas de válidas provas documentais, a EFD retificada deve ser apreciada pelo Fisco. Nesse contexto, registro e corrobora a informação da autoridade fiscal autuante afirmando que em todo o curso processual – inclusive na oportunidade da diligência deferida e acordada pelas partes na anterior assentada de julgamento - o Impugnante não apresentou elemento de prova para suportar as alegações defensivas. Na consequente manifestação posterior à diligência se limitou a repisar argumentos já contrapostos.

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

Diante dos fatos, em consonância com os dispositivos citados, tenho como prejudicada a defesa administrativa e subsistente o procedimento fiscal devendo o Auto de Infração ser remetido à

Diretoria de Controle da Arrecadação, Crédito Tributário e Cobrança - DARC para as pertinentes providências em conformidade com as disposições do art. 113 do citado RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, extinguindo-se o processo administrativo fiscal em decorrência da opção jurisdicional acerca da lide.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PREJUDICADA** o a defesa e extinto do Processo Administrativo Fiscal referente ao Auto de Infração nº **269138.0088/20-0**, lavrado contra **AUTO POSTO TANGARÁ LTDA.**, devendo os autos serem remetidos à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR