

A. I. N° - 269138.0095/19-2  
AUTUADO - VIDA NOVACOMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVES MOREIRA  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/12/2023

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0254-04/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. CONSTATAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXTINÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DISCUSSÃO JUDICIAL DA LIDE. 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/BA. 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 lide, lavrado em 10/12/2019, objetiva exigir débito no valor de R\$ 1.632.046,55, inerente aos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, conforme demonstrativos de fls. 03-v a 10-v que, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento da seguinte irregularidade concernente à legislação do ICMS:

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 entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Lançado ICMS no valor de R\$ 1.632.046,55, com enquadramento no artigo 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96 e Art. 10, § único, da Portaria 445/98, mais multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III, “d” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através do seu patrono devidamente constituído, apresenta suas razões de defesa às fls. 15 a 50, que a seguir passo a descrever:

VIDA NOVA COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS LTDA, pessoa jurídica de direito privado, estabelecida na Av. Lafayette Coutinho, 03, Comércio, Salvador, Bahia, CNPJ nº 009.092.102/0001-59 e I.E. nº 075.223.850, intimada do Auto de Infração em epígrafe, vem, a tempo e modo, por seu advogado, apresentar sua **Defesa**, com base nos fatos e fundamentos a seguir:

Inicialmente, pede que, doravante, todas as intimações e notificações sejam encaminhadas para o endereço do profissional que subscreve a presente defesa, legítimo representante legal da Autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

**I. DAS PRELIMINARES**

Suscita a nulidade do lançamento, eis que levado a efeito através da Ordem de Serviço nº 505744/19, expedida para Contribuinte diverso, qual seja, a empresa POSTO KALILANDIA LTDA, CNPJ 15.151.046/0001-89. Estando o lançamento baseado na referida O.S., a ação fiscal, que lhe deu margem, é irregular, atingindo a própria autuação. Se pode afirmar, inclusive, que a presente ação fiscal carece da O.S. pertinente.

Diz que, superada a nulidade ora apontada, esclarece que o lançamento de ofício procura amparo na “*presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto*” (art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96), especificamente de “*omissão de entradas*”, que presume anterior “*omissão de receita*”, tudo conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelos Autuantes, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, que expressamente prevê:

***“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 ocorreu 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 a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, inciso IV).”***

Diz que, ressaltando que o dispositivo transcrito não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que a Autuada, anteriormente aos períodos indicados no AI, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, conseqüentemente, o fruto financeiro dessas vendas possibilitou não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada (omissão de receita).

Partindo dessa premissa legal, no caso concreto, registra que os Autuantes retiraram, do LMC, informações registradas como “*ganhos*”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Elegeram apenas os “*ganhos diários*” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações anuais dos supostos “*ganhos*”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “*ganho excessivo*”, sendo erigido à condição de “*omissão de entradas*”, ocorrência que, a teor das Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Feitos tais esclarecimentos, em preliminar, suscita, de forma veemente, a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 18, I e IV, “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo) e conseqüente cerceamento do direito de defesa.

Com efeito, pontua que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Apesar da acusação de que a Autuada teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LCM, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte.

Consigna que o Autuante se utilizou de apenas um dos dados registrados no LMC (GANHO), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente e, assim, além de atentarem contra o conjunto da norma que dizem ter seguido, criaram quantidades absurdas de omissões de entradas. Não solicitaram qualquer esclarecimento à Autuada sobre os registros no LMC, muito embora a simples constatação indica quantidades de “*ganhos*” impossíveis de ocorrer.

Diz que, de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “*omissão de receitas anteriores*”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque ainda que provas 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.

Destaca que, no caso, 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.

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

Diante desse quadro, de impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto, no máximo caberia a aplicação do art. 11, da Portaria 445, com a redação atual, como já decidido pelo CONSEF, através dos Acórdãos CJF Nº 0159-12/07 e Acórdão CJF Nº 0337-11/09.

Complementa dizendo que esta posição, já homologada pelo CONSEF, encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa 56/2002, que, nos seus itens 1 e 2, expressamente determina:

***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.***

Diz que a Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, deixando claro, na sua exposição de motivos, 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, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária”***. (Destacamos)

Diz, também, que determinou que ***“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”***. (Destacamos)

Pontua que, no caso em lide a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas.

Registra que a determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), pois é sabido que o setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos ao regime de substituição tributária. Ainda que assim não o fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS, conforme, v.g., decisões que transcreve as ementas (ACORDÃO CJF Nº 0114-12/09; ACORDÃO CJF Nº 0343-11/12; ACORDÃO CJF Nº 0350-11/11; ACORDÃO CJF Nº 0387-12/12; ACORDÃO JJF Nº 0240-02/11; ACORDÃO CJF Nº 0205-11/18) dentre outras.

Diz que, ainda que se admita que a Portaria 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.

Destaca o art. 1º e 3º da Portaria 445/98. Em seguida diz que, como consta dos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização).



Consigna que os Autuantes usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as “perdas”.

Após traçar outras considerações diz que, julgando autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, este Conselho de Fazenda já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração “criado pela autoridade fiscal”, a saber ACÓRDÃO JJF Nº 0186-02/19; ACÓRDÃO JJF Nº 0159-02/19; ACÓRDÃO JJF Nº 0160-02/19; ACÓRDÃO JJF Nº 0167-02/19.

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

Sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, diz que cumpre observar que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pelo Autuantes, pela simples constatação das quantidades. É impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (2, 3, 5, 10, 15, 20, 25, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível). São incontáveis também as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Diz que o Autuante não seguiu um “roteiro” legal. Apenas e tão somente pinçaram parte dos lançamentos da própria Autuada em sua EFD/LMC, desprezando as “perdas” e, mediante método não previsto em lei e, ainda, usando “dois pesos e duas medidas” (já que só validou os “ganhos”) erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS. 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. As informações equivocadas da Autuada, devidamente lançadas, e somente elas, serviram de base de cálculo.

Consigna que, nas situações cujas ementas foram acima transcritas, o CONSEF já descartou essa “modalidade de apuração”. As Portarias 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. O parágrafo único do artigo 10 da Portaria 159/19, portanto, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma. Sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, através da qual se pode obter a comprovação da omissão de registro de entradas, o que se faria, vale repetir, segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas”, em cada fechado.

Diz, o sujeito passivo, que, por abordar quase todos os pontos até então levantados, vale transcrever o brilhante voto, preferido pelo Digno Relator da JJF, no Acórdão 0186-02/19 (repetidos nas demais decisões acima citadas), que destaca em sua inteireza na peça de defesa às fls. 30 a 38 dos autos.

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

## II. DA MULTA APLICADA

Diz que, olhando pelo lado da multa aplicável, tem-se mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. A Portaria 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 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”)***” (destacamos). Considerando, então, que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, diz que a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração.

Registra decisões emanadas deste Conselho de Fazenda, em casos similares, que diz aplicar ao caso presente. Então, pontua que, objetivando afastar qualquer possibilidade de dúvidas quanto à nulidade do procedimento fiscal, vale transcrever outros julgados deste Conselho, que destaca suas ementas.

Sem trazer quaisquer outras considerações diz que, em se tratando da ausência de prazo para a retificações dos dados informados com inconsistências, analisando a jurisprudência dominante deste Conselho de Fazenda, destaca várias ementas.

### **III. DO MÉRITO**

**Diz que** é evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), 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%.

Pontua que a Autuada providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, ficando de logo solicitado prazo de 60 dias, contados do protocolo da presente defesa, para a juntada ao PAF.

Aduz que resta justificado o prazo ora pedido, na medida em que a retificação das inconsistências demandará muito tempo e trabalho. Apresentando em anexo mídias contendo os lançamentos “originais” (usados na autuação), pede ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Ressalta que os valores, e assim, consequentemente, as quantidades (movimentação comercial), constantes das DMAS, no sistema da SEFAZ, em relação a todo o período autuado, demonstram os valores totais das movimentações, sendo mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada. O início da ação fiscal, diante de tantas e evidentes 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 7.014/96.

Diz que, com lastro em todos os argumentos e elementos ora apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, a Autuada 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 a partir da extração de parte dos dados do LMC, 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 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 IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma “real auditoria de estoques”, a observância de todos os elementos que a compõem é inafastável.

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

fins da auditoria regulada pela IN, diariamente e exclusivamente.

Consigna que, a apuração, por exercício fechado, 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, a 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.

Admitir a aplicação isolada do § único do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento. 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.

Por fim, diz que a mesma ação fiscal (O.S. 505744/19), lavrou também o **AI 269138.0043/19-2**. Os mesmos Autuantes investigaram os registos de entradas da Autuada e identificaram apenas algumas notas fiscais de entradas, que não teriam sido registradas na escrita fiscal, oriundas da PETROBRÁS **(as quais inclusive justificariam, caso o roteiro regular tivesse sido adotado, as “omissões de entradas”)**, que, contudo, é evidente, geraram a “substituição tributária”.

Essa constatação, que deu margem a aplicação de multa formal, comprova que a Autuada pode, no máximo, ter deixado de registrar umas poucas entradas, porém foram as mesmas respaldas 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, ao distribuidor PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A., não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.**

De mais a mais, registra que, conforme também abordado nas preliminares, **mais uma vez destacando que a Portaria 445/90, nesse aspecto, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança.** 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 7.014/96.

#### **IV. CONCLUSÃO**

Pelo exposto, ao tempo em que 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 IN 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, pede e espera que o Auto de Infração seja julgado Nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, Improcedente.

À fl. 59, têm despacho do agente Fiscal Autuante manifestando pela ilegitimidade da defesa, por desconformidade com o disposto no art. 10, § 1º, II, do RPAF/BA, sem tampouco traçar quaisquer



contrarrazões aos termos da manifestação de defesa.

À fl. 66, está apensada o original da procuração do profissional subscritor, FERNANDO MARQUES, OAB/BA nº11.026, que autoriza o regular exercício do direito de defesa nos autos.

À fl. 66-v vê-se despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando a este Relator, para instrução e julgamento do presente PAF.

Neste contexto, em sede de Instrução, este Relator, em respeito ao princípio da ampla defesa, verdade material e contraditório, em pauta suplementar do dia 30/06/2020, submeteu o presente PAF aos membros da 4ª JJF, onde se decidiu converter o presente processo em diligência ao Autuante, para que produza a Informação Fiscal, conforme os termos do § 6º do art. 127 do RPAF/BA, acostando aos autos todos os novos demonstrativos, porventura desenvolvidos, que deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, na forma § 3º, do art. 8º, do mesmo diploma legal, encaminhando ao órgão competente da SAT/COPEC o presente PAF para cientificar o autuado do resultado da informação fiscal, caso haja alteração de valor nos itens da autuação, concedendo 10(dez) para manifestar, querendo, conforme depreende os termos do § 7º do art. 127 do RPAF/BA.

Após cumprido o pedido de diligência, deverá retornar o presente PAF ao CONSEF para instrução, visando o devido julgamento.

Às fls. 70/85 dos autos têm-se Informação Fiscal produzida pelo agente Autuante, a pedido desta 4ª JJF, que a seguir passo a descrever:

*I. SOBRE A CORREÇÃO TÉCNICA DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES FEITO NA AUDITORIA FISCAL QUE RESULTOU NA AUTUAÇÃO.*

*I.1 VÁRIOS ENTENDIMENTOS*

Após apresentar um sumário da Informação Fiscal, traz, em primeiro plano, sua compreensão sobre o controle dos estoques nas Ciências Contábeis, à luz do entendimento Eliseu Martins, como também do inventário dos estoques, à luz do entendimento de Jose Carlos Marion, como também do período de realização dos inventários à luz da legislação fiscal do Estado da Bahia (art. 255 do RICMS/2012), além da própria Receita Federal (art. 276, RIR/2018).

Em seguida passa a descrever o controle de estoque de combustíveis feito pelos postos revendedores, conforme a seguir.

Diz que, no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: *“os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas”*.

Além disso, registra que os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o *“Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)”*, criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, **adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01**, de 15 de dezembro de 1992, **e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9**, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:

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

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

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

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

Na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis e têm os seguintes campos:

- 01 - REG, texto fixo contendo “1300”;
- 02 - COD\_ITEM, código do produto, constante do registro 0200;
- 03 - DT\_FECH, data do fechamento da movimentação;
- 04 - ESTQ\_ABERT, estoque no início do dia, em litros;
- 05 - VOL\_ENTR, volume recebido no dia (em litros);
- 06 - VOL\_DISP, volume disponível (04 + 05), em litros;
- 07 - VOL\_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;
- 08 - ESTQ\_ESCR, estoque escritural (06 – 07), litros;
- 09 - VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda, em litros;
- 10 - VAL\_AJ\_GANHO, valor do ganho, em litros;
- 11 - FECH\_FISICO, estoque de fechamento, em litros.

Já o registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. Seus campos são:

- 01 - REG, texto fixo contendo “1310”;
- 02 - NUM\_TANQUE, tanque que armazena o combustível;
- 03 - ESTQ\_ABERT, estoque no início do dia, em litros;
- 04 - VOL\_ENTR, volume recebido no dia (em litros);
- 05 - VOL\_DISP, volume disponível (03 + 04), em litros;
- 06 - VOL\_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;
- 07 - ESTQ\_ESCR, estoque escritural (05 – 06), litros;
- 08 - VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda, em litros;
- 09 - VAL\_AJ\_GANHO, valor do ganho, em litros;
- 10 - FECH\_FISICO, volume aferido no tanque, em litros. Estoque de fechamento físico do tanque.

Em seguida, apresenta no corpo da Informação Fiscal uma figura demonstrando esta movimentação.

Por fim, diz que o registro 1320 trata do volume das vendas no dia e tem os seguintes campos:

- 01 - REG, texto fixo contendo “1320”;
- 02 - NUM\_BICO, bico ligado à bomba;
- 03 - NR\_INTERV, número da intervenção;
- 04 - MOT\_INTERV, motivo da intervenção;
- 05 - NOM\_INTERV, nome do interventor;
- 06 - CNPJ\_INTERV, CNPJ da empresa responsável pela intervenção;



- 07 - CPF\_INTERV, CPF do técnico responsável pela intervenção;
- 08 - VAL\_FECHA Valor da leitura final do contador, no fechamento do bico.
- 09 - VAL\_ABERT, valor da leitura inicial do contador, na abertura do bico;
- 10 - VOL\_AFERI, aferições da bomba, em litros;
- 11 - VOL\_VENDAS, vendas (08 – 09 - 10) do bico, em litros.

Registra, então, que, como se vê acima, as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e depois consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado a cada dia no registro 1300.

Ressalte-se, ainda, que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os dias, e a cada dia é feito de forma independente, sem conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

Momento seguinte, apresenta:

- Os possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD (fls. 74/74-v);
- O controle dos erros na EFD analisada (fls. 74-v/75
- A independência do controle de estoques feito a cada dia (fls. 75/76-v
- Os erros de medição e de anotação na EFD. (fls. 76-v/77)
- A alteração nos procedimentos de fiscalização introduzidos na Port. 445/98.
- O caráter procedimental da Port. 445/98 e a sua aplicabilidade aos fatos geradores anteriores à sua alteração.
- O fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD.
- A posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis.

Bem! Em relação a alteração nos procedimentos de fiscalização introduzidos na Port. 445/98, assim descreve:

## II. ALTERAÇÃO NOS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO INTRODUZIDOS NA PORTARIA 445/98

Até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, diz que a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98:

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

Diz que a Sefaz aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte. Considerando que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente e utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária uniformiza o entendimento de que acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido entradas omitidas.

Consigna que o trabalho da fiscalização fica, assim, simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 (vide acima). A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que a autuada já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação da autuada de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”.

Quanto ao caráter procedimental da Port. 445/98 e a sua aplicabilidade aos fatos geradores anteriores à sua alteração, diz que neste ponto, é importante ressaltar que a modificação da Port. 445/98 pela Port. 159/19 apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD.

Isto é, estabeleceram-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), permite sua aplicabilidade imediata:

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

Por sua vez, quanto ao fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD, registra que o percentual de 1,8387% trazido no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis.

É, portanto, deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92.

Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag. N.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Diz que fica patente, então, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se estabelecer com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução).

Estabelecida, então, essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite necessariamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível – vide figura fl.78-v.

Em suma, diz que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Consigna que, ainda cumpre observar que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Por exemplo, a figura (fl.78-/79) foi retirada da “*Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)*”, disponível no sítio na internet da ANP, e mostra o procedimento que deve ser realizado no próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela Sefaz não terá dificuldade para contestá-lo.

Por fim, diz que se percebe que é apropriado que o parágrafo único do art. 10 se encontre na Seção III da Port. 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo.

### **III. CONCLUSÃO**

Disso tudo até aqui posto, diz que resta evidente que:

- a. A inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria autuada e anotados na sua EFD.

Portanto, hoje, não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Também, é errado afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.

- b. Por ser norma procedimental, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98 retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN.

Sendo assim, é equivocado dizer que a “Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação”.

- c. A cada dia, de forma independente, o levantamento quantitativo de estoques é feito pela própria autuada com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações no dia, e registrando as omissões de entradas como ganhos e de saídas como perdas - tudo anotado no registro 1300 da EFD.

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

É um erro grosseiro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor.

Não tem fundamento agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente.

- d. Além do limite de 1,8387% imposto pela Sefaz Bahia, limite esse bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas.

Daí, é errado afirmar que a “fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário.

Também, é falacioso afirmar que “não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”, pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões.



- e. Recente decisão do STJ (REsp nº 1.833.748) deixa claro que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade.
- f. É enganoso afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”, pois, o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas pela legislação e utilizadas pelos postos revendedores no seu dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física que haja um ganho volumétrico dos combustíveis além do limite de 1,8387%.

A autuada pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela Sefaz a cobre com larga folga.

- g. Por fim, os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”.

### **III.1 SOBRE A PROVA DOS ALEGADOS EQUÍVOCOS, ERROS E INCONSISTÊNCIAS NA ESCRITURAÇÃO DO POSTO REVENDEDOR.**

#### **III.1.1 Dos livros como meio de prova contra o empresário**

O sujeito passivo traz os seguintes argumento sobre os livros, que à luz do seu entendimento, traz prova contra o empresário.

- O Código Civil (CC) determina que: “Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios”.
- O Código de Processo Civil (CPC) esclarece que: “Art. 417. 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”.

Diz que a escrituração, então, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar. Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário - art. 373 do CPC.

Também, pontua que o CPC dita: “Art. 419. 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”.

Diz, então, que não pode a parte invocar como prova em juízo aquela parcela que lhe favorece. *In casu*, não pode apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Após descrever entendimento J.X. Carvalho de Mendonça, diz que se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido.

Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

#### **III.1.2 - As inconsistências nos arquivos EFD apresentados.**

Primeiramente, aclarar que são as inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS/12. Diz que uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Por exemplo, seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1920 e a sua idade com sendo de 50 anos. Nesse caso, seria necessário pedir esclarecimentos acerca de qual das duas

informações estaria correta, a primeira ou a segunda?

No caso da autuação, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo 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).

Ademais, 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 qualquer erro.

### **III.1.3 - Os erros nos registros 1300 da EFD.**

Antes de mais nada, pontua que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da autuada deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II, do CPC:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

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

Mais ainda, diz que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega.

Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Além desses pontos, deve-se repisar que não se pode apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), pois, não pode a parte invocar como prova em juízo unicamente aquela parcela que lhe favorece. Não basta, portanto, afirmar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”.

Por fim, não se evidenciaram os fatos escriturados, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil:

*2.1.2 – 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.*

### **III.1.4 Conclusão**

a. É obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo.

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

b. Não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário.

Diz que, daí, não ter sido necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas

correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD.

- c. Nenhuma das alegações de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e que houve “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foi devidamente provada.

Registra que os levantamentos feitos e anotados pela autuada na EFD são diários e independentes. Não se pode tomar dois ou mais dias em conjunto para “demonstrar” que os ganhos se cancelam com as perdas. Também não se pode usar os levantamentos de dois dias seguidos para “provar” que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque – mormente quando a nota fiscal correspondente, como acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual à da entrada anotada no registro 1300.

- d. Pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Diz que não adianta apenas alegar que *“inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”*. Cabe a autuada 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”* a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II, do CPC.

### **III.2 SOBRE O CÁLCULO DO ICMS DEVIDO PELO POSTO REVENDEDOR NAS SUAS OMISSÕES DE ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS**

#### **III.2.1 A legislação aplicável no cálculo do ICMS devido.**

Diz que, 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 registradas.*

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

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

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

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

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

#### **III.2.2 O ICMS devido como responsável solidário.**

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

Pontua que, conforme 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, diz que, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário, o seu fundamento não é a “*presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto*”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96:

*Art. 6º 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.*

Sendo assim, só pode 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.

### **III.2.3 O ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo.**

Diz que se deve ressaltar que as omissões de entradas não são nada mais nada menos do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS.

E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonogando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos.

Fica claro, então, que é equivocado aplicar os dispositivos da IN 56/07 sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal.

Aduz que, considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela autuada nos seus tanques, tem-se:

Volume de Produto no Tanque
(=)
Volume de Combustíveis com Nota (+) Volume de combustíveis sem Nota

Isto é, o volume de produto disponível no tanque é igual à soma do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume combustível comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD.

Já as suas saídas são:

Saídas do Tanque
(=)
Saídas de Combustíveis com Nota (+) Saídas de combustíveis sem Nota

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

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

Portanto, diz que a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais também segue a mesma proporção das saídas.

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

Sendo assim, diz que, se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais

é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, como demonstrado acima, pode-se concluir que a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

### **III.3.4 Conclusão.**

Destarte, fica demonstrado que:

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

Daí, diz 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, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos.

Também, diz que é errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

### **IV. CONCLUSÃO**

Por fim, conforme todo o exposto acima, tendo sido rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pela autuada, ratificamos integralmente nossa autuação.

Às fls. 87, têm-se Pedido de Diligência dos membros da 4ª JJF, na sessão suplementar do dia 30/06/2021, conforme os seguintes termos:

No curso da instrução processual para fim de julgamento do PAF, foi verificado que não consta nos autos a **mídia digital** / CD-R (disco de armazenamento de dados), com a totalidade dos demonstrativos/levantamentos elaborados para efeito de fundamentar a autuação nos termos do § 3º, do art. 8º, do RPAF/BA.

Em vista disto, deliberou a 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, mais especificamente 30/06/2021, pela conversão do presente PAF em diligência a SAT/DAT/COPEC no sentido de que o autuante junte aos autos **mídia digital** /CD-R (disco de armazenamento de dados), que possibilite sua abertura, com a totalidade dos demonstrativos/levantamentos elaborados para efeito de fundamentar a autuação, **já que não consta dos autos.**

Também se pede que seja anexado aos autos, em **mídia digital**/CD-R, a Informação Fiscal desenvolvida pelo agente Autuante de fls.70 a 85, a pedido desta 4ª JJF nos termos do expediente de fl. 67 dos autos.

Após esta providência, tal fato deverá ser levado ao conhecimento do autuado, fornecendo-lhe cópia da nova mídia a ser gerada com a totalidade dos levantamentos efetuados, devendo ser concedido o prazo regulamentar de reabertura de defesa, 60 (sessenta) dias, para que o autuado se manifeste, devendo ser anexada também pelo mesmo a mídia digital pertinente, **em formato word (Mídia/CD-R).**

Ocorrendo manifestação pelo autuado, o Autuante deverá prestar nova Informação Fiscal, **também em formato word (Mídia/CD-R).**

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

Às fls. 97/120 o sujeito passivo traz sua manifestação à Informação Fiscal de fls. 70/85 elaborada pelo agente Autuante a pedido desta 4ª JJF, que, então, passo resumidamente a descrever:

#### *I. CONSIDERAÇÕES INICIAIS*

Diz que, de acordo com as discussões travadas pela Douta JJF, restou comprovado que a Autuada, quando da intimação sobre a lavratura do AI, não recebeu diversos demonstrativos analíticos, imprescindíveis à formação do PAF, demonstrações que, segundo o próprio Sr. Autuante, deram origem às “planilhas sintéticas” ofertadas com a intimação anteriormente realizada.

Pontua que a JJF registrou, em seu despacho, ter constatado que não se encontrava nos autos “a mídia digital / CD-R (disco de armazenamento de dados), com a totalidade dos demonstrativos/levantamentos elaborados para efeito de fundamentar a autuação”. Em seguida destaca o art. 46 do RPAF/BA.

Diz que, a JJF, na tentativa de sanear o feito, determinou que as determinações do RPAF fossem atendidas. Em decorrência, dia 01/09/2021, a Autuada foi novamente intimada, oportunidade em que recebeu “planilhas e cópia da Informação fiscal”. De acordo com o despacho de fl. 87, a Junta determinou também que fosse prestada nova “Informação Fiscal”. Assim, a Autuada se reserva ao direito de ter acesso à “nova informação”, com a concessão do prazo regulamentar.

#### *II. DECADÊNCIA*

Pontua, então, o defendente, que, 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. A intimação “válida” do Contribuinte, ou seja, o ato através do qual a defesa não foi preterida, somente teve lugar em 01/09/2021, decorrendo a decadência do direito de constituição do crédito tributária, em relação aos supostos fatos geradores até 31/12/2015. Nesse sentido, aduz que o CONSEF já se manifestou. Destaca as ementas dos Acórdãos CJF nº 0250-11/18 e 0211-12/16.

Consigna que, se a intimação é “inválida” não pode surtir qualquer efeito, inclusive diante da contagem do “prazo decadencial”, sob pena de ter o Fisco “prazo eterno” para efetuar o lançamento. Assim, de plano, requer a exclusão dos valores atinentes ao exercício de 2015.

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

Diz que o lançamento ora impugnado versa sobre a seguinte ocorrência:

*“Infração 01 – 04.07.01: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.”*

Consigna que o enquadramento legal lançado no Auto de Infração, “Infração 01”, foi o seguinte: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23-A inciso II, todos da Lei 7.014/96, além do art. 10, § único, da Portaria 445/98. Destaca os dispositivos da Lei nº 7.014/96.

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

Diz que, pelo art. 6º, inciso IV, **de forma cristalina não se aplica aos casos de “responsabilidade por solidariedade em decorrência de substituição tributária”**. Tal dispositivo trata a “*responsabilidade comum*”, de qualquer pessoa, física ou jurídica, flagrada na posse de mercadorias, visando comercialização, sem documento fiscal ou com documento inidôneo, situação longe daquela discutida na presente demanda, pois não há que se admitir que a Autuada se encontrava na posse dos produtos, cuja autuação ocorreu em maio de 2020, e os supostos fatos entre 2015 e 2018. Se poderia cogitar, mediante interpretação muito abrangente, que se presumiu ter existido a posse dos produtos, entre 2015 e 2018. Essa previsão lega, do art. 6º, inciso IV, é



aplicável, normalmente, nas situações de flagrante, “trânsito de mercadorias” ou comprovado armazenamento irregular, exigindo a apreensão dos produtos.

Diz que 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.

Pontua que os Autuantes tentam a manobrar a desqualificação da “**presunção**”, alterando a substância do lançamento, o que faz, claramente, para fugir da aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07, no que tange a impropriedade do roteiro de fiscalização adotado e da proporcionalidade com as “saídas tributáveis”.

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

Registra que a autorização legal, constante da Lei nº 7.014/96, e até esse ponto seguida pela Portaria 445/98, é unicamente da cobrança por presunção, com a apuração da base de cálculo, de acordo com o já transcrito art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, assim também tratada. 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.”*

**Diz que a** alteração desejada pelo Digno Autuante foi levada a efeito de maneira totalmente irregular e ilegal, bem como promoveu claro cerceamento do direito de defesa. O AI é nulo, e nesse mesmo sentido o CONSEF já se pronunciou. Acórdão CJF nº 0247-11/16, Acórdão CJF nº 0234-12/17, Acórdão CJF nº 0013-12/15 e Acórdão CJF nº 0361-12/14.

Traz, ainda, de manifestação aspectos relacionados ao enquadramento legal apresentado no AI – Lei nº 7.014/96; Instrução Normativa 56/07 – Aplicabilidade; Portaria 445/98 – Ofensa ao procedimento regular; Portaria 159/19 – Ilegalidade e irretroatividade; Decisão liminar da Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia e dispensa de multa por infração e acréscimos legais.

Ante o exposto, renovando a solicitação da busca da verdade e, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil da Autuada, revisão do lançamento, pleiteando a ouvida da PGE sobre toda a matéria de acima tratada, pede 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.

Às fls. 152/165, vê-se nova Informação Fiscal produzida pelo agente Autuante, em que repete todas as suas considerações trazidas até aqui, em especial os destaques às fls. 70/85 dos autos.

Às fls. 168/170, em sede de instrução do presente PAF, este Relator Julgador traz algumas considerações sobre a lide, no mérito, para em seguida solicitar aos membros da 4ª JJF novo Pedido de Diligência Fiscal, conforme a seguir:

O autuado, através do seu patrono devidamente constituído, apresenta suas razões de defesa às fls. 15 a 50, em que diz que a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que a Autuada, anteriormente aos períodos indicados no Auto de Infração Auto de Infração, vendeu mercadorias

sem a emissão de documentos fiscais e que, conseqüentemente, o fruto financeiro decorrente dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada (omissão de receita).

Partindo dessa premissa legal, no caso concreto, registra que os Autuantes retiraram, do LMC, informações registradas como “*ganhos*”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Elegeram, então, apenas os “*ganhos diários*” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações anuais dos supostos “*ganhos*”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “*ganho excessivo*”, sendo erigido à condição de “*omissão de entradas*”, ocorrência que, a teor das Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Acrescentou, ainda, o Contribuinte Autuado, que os Autuantes se utilizaram de apenas um dos dados registrados no LMC (“*GANHO*”), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente e, assim, além de atentarem contra o conjunto da norma que dizem ter seguido, criaram quantidades absurdas de omissões de entradas. **Não solicitaram qualquer esclarecimento à Autuada sobre os registros no LMC, muito embora a simples constatação indica quantidades de “ganhos” impossíveis de ocorrer.**

Consigna, o sujeito passivo, que o Autuante usou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as “*perdas*”.

Sobre o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), os agentes Autuantes, em sede de Informação Fiscal traz a informação de que tal livro fora criado pelo Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), através da Portaria nº26, de 13/11/1992, e dentre seus propósitos, têm-se o de facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.

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

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

Em resumo, dizem os agentes os agentes Autuantes que, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%.

Na Escrituração Fiscal Digital (EFD), firmam, os agentes Autuantes, que esses mesmos controles são resumidos em três registros: 1300, 1310 e 1320. Registram, então, que as “*perdas*” e “*ganhos*” são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e depois consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado a cada dia no registro 1300.

Pois bem! De tudo até aqui destacado, compulsando o CD/Mídia de fl. 91 dos autos, com a totalidade dos demonstrativos/levantamentos elaborados pelos Autuantes que fundamentam a autuação, mais especificamente as pastas “*Ganhos\_OmEnt*” e “*LMC*”, que fazem parte integrante da Planilha Excel, vejo que, de fato, as omissões apuradas levaram em consideração apenas os “*Ganhos*” apontados no “*LMC*”, por sua vez as “*Perdas*” apontadas no “*LMC*” não foram consideradas no levantamento.

Tomando como exemplo, o mês de janeiro de 2015, têm-se na pasta “*LMC*” o registro de um

“**ganho**” de GASOLINA C COMUM no total de R\$ 14.137,23, e de “**perda**” no total de R\$ 14.804,82, entretanto o valor transportado para a pasta “*Ganhos\_OmEnt*” foi o valor integral de R\$ 14.137,23, onde aplicando a margem de 1,8387% admitida pela Sefaz, vê-se um valor de omissão de entrada no montante de R\$ 13.331,30 para o mês indicado.

Portanto o valor da “perda” correspondente a R\$ 14.804,82 não foi considerado no levantamento fiscal para efeito de apuração da omissão levantada. E assim se procedeu nos demais meses do levantamento. Pergunta-se: **Não deveria ter sido considerado as perdas no levantamento fiscal?**

Vejo que no mês de junho de 2015, que é o próximo mês em que se levantou omissões no exercício de 2015, têm-se um ganho de R\$ 16.743,83 e uma perda de R\$ 9.190,63, porém foi transportado para a pasta “*Ganhos\_OmEnt*” o valor do ganho de R\$ 16.743,83, desconsiderando na sua totalidade o valor da perda de R\$ 9.190,63, sem que os agentes Autuantes traçasse qualquer “linha”, na Informação Fiscal, sobre tal ocorrência, mesmo sendo arguido na peça de defesa.

Ademais, vejo, em relação aos meses em que não se apurou omissão, por exemplo nos meses de fevereiro, março, abril e maio de 2015, que há a ocorrências de “*ganhos*” e “*perdas*”, porém os valores das perdas foram maiores que os ganhos mensalmente. Pergunta-se: **Porque não se apurou omissão de entradas nesses meses, vez que no “LMC” são apontados ganhos para todos esses meses? É porque as “perdas” são maiores que os “ganhos” mensais?**

Neste contexto, em sede de Instrução, este Relator, em pauta suplementar do dia 31/03/22, submeteu o presente PAF aos membros da 4ª JJF, **onde se decidiu converter o presente processo em diligência aos Autuantes, para desenvolver as seguintes providências:**

- **Item 1: intimar o Contribuinte Autuado a justificar as ocorrências das “perdas” e “ganhos” apontadas no LMC**, como arguido, pelo o próprio Autuado, na peça de defesa, **inclusive indagando do porquê do alto volume dessas “perdas” e “ganhos”**, bem assim, **o porquê dos valores dessas “perdas” e “ganhos” serem valores bem próximos, em alguns meses.**
- **Item 2: de posse das justificativas do Contribuinte Autuado**, entendendo ser justificável as ocorrências, com prova documental, e que as “perdas” devem ser consideradas no levantamento, com repercussão na apuração da omissão, **refazer o demonstrativo de débito da autuação**, indicando as razões nos termos do § 6º do art. 127 do RPAF/BA .
- **Item 3: de posse das justificativas do Contribuinte Autuado**, entendendo que não há alteração a ser feita no levantamento, **traçar suas contrarrazões, com a observância do § 6º do art. 127 do RPAF/BA.**
- **Item 4:** após produção da Informação Fiscal a ser produzida, pelos Autuantes, seja nos termos do “**item 2**” ou do “**item 3**” acima destacado, pede-se que se dê ciência ao contribuinte Autuado, concedendo 30 (trinta) dias, para se manifestar, querendo, conforme os termos do § 7º, do art. 127, do RPAF/BA.
- **Item 5:** havendo manifestação do Contribuinte Autuado na forma do “**item 4**” acima, ensejando ou não a elaboração de novo demonstrativo de débito do Auto de Infração, em tela, o i. agente Autuante deve desenvolver nova Informação Fiscal, conforme os termos do § 6º do art. 127 do RPAF/BA, acostando aos autos todos os novos demonstrativos, porventura desenvolvidos, em disco de armazenamento de dados, na forma § 3º, do art. 8º, do mesmo diploma legal, encaminhando ao órgão competente da INFAZ o presente PAF para os encaminhamentos devidos.

Após cumprido o pedido de diligência, deverá retornar o presente PAF ao CONSEF para instrução, visando o devido julgamento.

Às fls. 175/178, têm-se Mensagem DT-e, intimando, o sujeito passivo, a manifestar no prazo de 30(trinta) dias sobre o Pedido de Diligência da 4ª JJF de fls. 168/169 dos autos.



Às fls. 180/192, vê-se Manifestação do Contribuinte Autuado ao Pedido de Diligência da 4ª JJF de fls. 168/170 dos autos, conforme a seguir:

Diz que a Egrégia JJF determinou a diligência de fls. 168 a 170, **que não foi atendida**. Ora, a referida diligência foi despachada no **dia 31/03/2022**, com o principal objetivo de aclarar a motivação da recusa, por parte do Sr. Autuante, em não considerar as “perdas” igualmente registradas pela Autuada no LMC, atitude que denota clara e ilegal adoção de “dois pesos e duas medidas”, pois somente os “ganhos” foram validados.

Aduz que digno Autuante apresenta uma manifestação, apócrifa e sem numeração (anexa), datada de 24/01/2022, **o que, por si só, indica o desprezo à determinação, fundamentada e justificada, do Julgador e, inclusive, basicamente, repete manifestação anterior do mesmo Ilustre Fiscal.**

Assim, como acentuou o Nobre Relator, citando exemplo de “perdas” e “ganhos” compatíveis, não existe justificativa para se validar os “ganhos” e desprezar as “perdas”, pois sabemos que em uma regular auditoria de estoques **nodos os elementos devem constar das planilhas, sendo que as perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas.**

Frisa que essa é a única metodologia que permite revelar se o Contribuinte “vendas mais do que adquiriu e estocou”, conseqüentemente se adquiriu produtos sem documentação fiscal. Portanto, não tendo sido atendida a diligência e não existindo razoabilidade na condução a ação fiscal, considerando um único “Campo do Registro 1300”, as quantidades indevidamente lançadas como “ganhos” são apenas indícios de irregularidades, exigindo o aprofundamento da ação fiscal, com base em todos os dados disponíveis, notadamente a totalidade dos campos dos Registros 1300, 1310 e 1320.

Por via conexa, diz que é nulo de pleno direito o lançamento, inclusive, diante do não atendimento da diligência determinada pelo Julgador, por cerceamento do direito de defesa. A despeito disso, diz que prevalecem outros vícios e, especialmente, ilegalidades na autuação, conforme fundamentos que destaco: *“Flagrante ilegalidade do lançamento, reconhecida pelo CONSEF, pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e pela PGE”*; *“Irretroatividade da Portaria nº 159/19”* e *“Verdade Material”*.

Às fls. 193/221, têm-se nova Informação Fiscal desenvolvida pelo agente Autuante, dado a Manifestação do Contribuinte Autuado de fls. 180/192, a pedido desta 4ª JJF, em que repete todas as suas considerações até aqui posta, no presente PAF, para manter a autuação na sua integralidade, sem tampouco agregar qualquer fato novo.

Às fls. 233/234, vê-se nova Informação Fiscal produzida pelo agente Fiscal Autuante, a pedido da própria SAT/COPEC, para proceder informação em relação a manifestação do defendente de fls. 180/192, dos autos.

Faz, então, o agente Fiscal Autuante, um apanhado de tudo aqui apresentado em sede de Informação Fiscal, para ao final dizer que: *“fica evidente que a defesa não elide a autuação que aliás têm os mesmos fundamentos de fato do Auto de Infração de nº 269138.0096/19-9 e que foi julgado procedente pela 6ª JJF em 25/03/2022 (Acórdão JJF nº 0182-06/22-VD)”*.

À fl. 238-v, têm-se despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF a este Relator, para instrução e julgamento.

## VOTO

O Auto de Infração, em tela, lavrado em 10/12/2019, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária SAT COPEC, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 505744/19, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS), relativo a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de

documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Lançado ICMS no valor de R\$ 1.632.046,55, com enquadramento no artigo 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96 e Art. 10, § único, da Portaria 445/98, mais multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III, “d” da Lei nº 7.014/96.

Registro que em 02/10/2023, através de e-mail, foi encaminhado a todos os julgadores e conselheiros deste Conselho de Fazenda (CONSEF), cópia do expediente acostado às fls. 239/245 dos autos, com a seguinte denominação *ORIENTAÇÃO DE CUMPRIMENTO*, datada de 12/09/2023, procedente da Procuradoria Judicial da PGE, dirigida à Procuradoria Fiscal do mesmo órgão, onde consta a seguinte instrução:

*“Objetivamente, solicito a esta Secretaria que forme expediente, através do canal adequado 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.”*

*“Esclareço que a referida decisão da Presidência do e. TJBA suspendeu os efeitos da liminar concedida nos autos do processo nº 8015594-94.2023.805.0001, **ajuizado por AEROCCLUBE 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: [...] 2691380095/19-2, [...]”*

Consoante se verifica do destaque acima, o Contribuinte Autuado apresentou “*Renúncia à Discussão Administrativa*”, em relação ao Auto de Infração nº 269138.0095/19-2, em tela, na forma consignada pelos artigos 126 do COTEB e 117 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, posto que, intentou ação consubstanciada pelo Processo nº 8015594-94.2923.8.06.0001, na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, que proferiu Sentença concedendo a tutela de urgência para determinar que o réu (Fazenda Pública) se abstenha de inscrever em Dívida Ativa os créditos tributários oriundos do presente PAF, entre outros, em face da empresa autora e/ou de seus sócios, em relação aos créditos *sub judice*, sob pena de multa a ser fixada.

Assim dispõe os artigos 126 do COTEB (Lei nº 3.956, de 11/12/1981) e 117 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) *in verbis*:

• COTEB:

*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.* (Grifo acrescido)

• RPAF/99:

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

*§ 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.*

*§ 4º Quando o contribuinte ou responsável, antecipando-se a procedimento administrativo ou medida de fiscalização, promover contra a fazenda pública estadual qualquer ação judicial em que se discuta matéria tributária, a repartição fiscal competente deverá providenciar e fornecer à Procuradoria Geral do Estado, por provocação desta:*

*I - Termo de Ocorrência, a ser imediatamente lavrado para apurar a situação tributária do contribuinte, com relação à questão discutida em juízo;*

*II - os elementos de informação que possam facilitar a defesa judicial da Fazenda Pública e a completa apuração do crédito tributário.*

*§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, se a matéria discutida envolver procedimentos futuros, serão realizadas verificações periódicas para controle das atividades tributáveis.*

Isto posto, com supedâneo na norma regulamentar acima transcrita, **voto pela declaração de extinção do presente processo administrativo fiscal**, restando mantido o lançamento tributário, devendo os autos serem encaminhados à SEFAZ/SAT/DARC para adoção das providências pertinentes à sua alçada, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até ulterior decisão pelo poder judiciário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, declarar **EXTINTO** o Processo Administrativo Fiscal referente ao Auto de Infração nº 269138.0095/19-2, lavrado contra **VIDA NOVA COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, no valor de **R\$ 1.632.046,55**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais, devendo o presente PAF ser encaminhado à PGE/PROFIS para adoção das providências da sua alçada, com extinção de discussão no âmbito administrativo, ficando suspensa a exigibilidade do crédito até decisão final da lide pelo Poder Judiciário.

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA