

A. I. Nº - 269138.0117/20-0
AUTUADO - POSTO DE COMBUSTÍVEIS CESARONI LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 14/08/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0133-03/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTMENTO QUANTITATIVO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal; **b).** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. O Autuado não logra êxito em ilidir a acusação fiscal. Infrações subsistentes. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. MULTA. **a)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado ou serviços tomados pelo estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal. Infração mantidas; **b)** ARQUIVO ELETRÔNICO. FALTA DE ENTREGA. O Autuado logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infração insubsistente. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Não acatada preliminar de decadência. Indeferido pedido de diligência. Retificada de ofício a multa aplicada na Infração 02. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 19/05/2020, exige crédito tributário no valor de R\$ 64.988,12, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento das infrações seguintes:

Infração 01 - **04.07.01** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no período de dezembro de 2015 a dezembro de 2018. Exigido o valor de R\$ 53.63526, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 – **04.07.02** – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros

desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no período de dezembro de 2015 a dezembro de 2018. Exigido o valor de R\$ 8.640.791, acrescido da multa de 100%;

Infração 03 - **16.01.01.** Entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Exigido o valor de R\$ 928,23, decorrente da multa de 1%, sobre o valor das entradas não registradas;

Infração 04 - **16.01.02.** Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Exigido o valor de R\$ 393,53, decorrente da multa de 1%, sobre o valor das entradas não registradas;

Infração 05 - **16.01.06.** Entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Exigido o valor de R\$ 10,31, decorrente da multa de 1%, sobre o valor das entradas não registradas;

Infração 06 - **16.14.04.** Falta de entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD - ou o entregou sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária. Exigido o valor de R\$ 1.380,00, pela não entrega da EFD do período de 10/2019.

O Autuado impugna o lançamento, fls. 25 a 43, articulando os argumentos resumidos a seguir.

Requer que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

No que concerne às infrações 01 e 02, que estão interligadas, declara que tentará abordar o lançamento a partir dos “dispositivos considerados infringidos” (ou seja, da fundamentação legal da autuação), constantes no corpo do AI. Dentro dessa ótica, se pode deduzir 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 pelo Autuante, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, cujo teor reproduz à fl. 26.

Ressalta que o dispositivo transcrito, no que tange à constatação da presunção, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que, 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).

Pondera que, no caso concreto, o Autuante diz que retirou, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por cada dia e tipo de combustível. De logo, questiona se o LMC utilizado se encontra no processo, pois, como veremos adiante, as informações constantes dos demonstrativos exibidos na autuação não refletem as reais movimentações. Contudo, o Autuante elegeu apenas os supostos “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações, como sendo “anuais”, porém usando apenas dados que seriam tais “ganhos diários”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, diário, sendo as quantidades, segundo o Fiscal, copiadas da EFD/LCM (não levantadas/apuradas), erigidas à condição de “aquisições sem NF”, ou seja, “omissões de entradas”, ocorrência que, a teor da Lei 7.014/96 e das Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Observa que de acordo com os demonstrativos apresentados, que estariam respaldados pelo art. 10, § único, da Portaria 445/90, o Autuante optou por critério de apuração não previsto em

qualquer norma, apresentando, por via conexa, demonstração inteiramente incompatível com o enquadramento citado e, portanto, ilegal. Em consonância com tais “demonstrações”, a exigência recaiu sobre “ganhos excessivos”, lançados no LMC/EFD, os quais, assim, foram erigidos à condição de fato gerador do ICMS.

Suscita, em preliminar, a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 18, I e IV, “a”, do RPAF-BA/99, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo) e consequente cerceamento do direito de defesa.

Afirma inexistir nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada. 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, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte. Ademais, 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.

Observa que o Autuante, apesar da citação à Portaria 445/90, que regula o roteiro de auditoria de estoques, usou apenas um dos dados registrados no LMC(ganho), pinçando apenas a parte da escrituração que entendeu conveniente e, assim, além de atentar contra o conjunto da norma que diz terem seguido, criou quantidades irreais, e absurdas, de omissões de entradas. Não solicitou, de forma antecedente ao lançamento, qualquer esclarecimento à Autuada sobre o LMC/EFD, levando a efeito autuação inteiramente desprovida da base legal e sem comprovação da inane presunção que desejaram impor ao Contribuinte.

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.

Diz que no presente 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. 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. Arremata frisando que diante desse quadro, de 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 445, com a redação atual, como já decidido pelo CONSEF, consoante teor das ementas que colaciona às fls. 26v e 27.

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

Menciona que a Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no ar. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, deixando claro, na sua exposição de motivos, que a orientação decorreu das “reiteradas decisões do CONSEF no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º, do art. 2º, do RICMS/97, com matriz no § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária”. E foi mais adiante ainda, determinando 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)

Assevera que no caso, ora 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. 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., cuja ementas encontram-se transcritas às fls. 27 verso, 28, 29, 30.

Prossegue destacando 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.

Diz constar 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). O Autuante se apropriou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas, os quais, vale repetir, não foram levantados e sim copiados. Ou seja, a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a Auditoria de Estoques foi utilizado, sendo esse mesmo elemento erigido à condição de “omissão”. Ainda que essa metodologia fosse regular, ao menos as perdas, também registradas, haveriam que ser consideradas, apurando-se, ao final de cada exercício, se resíduos persistiriam. Isso porque a Portaria 445/98, mesmo com a redação dada pela Portaria 159/19, não contempla, e nem poderia contemplar, qualquer espécie de “levantamento diário” (até porque não se fez um levantamento).

Afirma inexistir base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido. A multa de 100%, aplicada, também não encontra base legal, notadamente no que concerne à Infração 02.

Menciona que julgando autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração “criado pela autoridade fiscal”, conforme ementas que reproduz às fls. 31 e 32.

Assevera que não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal. Vale informar que a 2ª Câmara do CONSEF, em sessão realizada dia 12/02/20, em decisão unânime e com o apoio do Representante da PGE na sessão correspondente, homologou o Acórdão nº 0160-02/19, cuja ementa colaciona à fl. 32.

Registra que da mesma forma, a 2ª CJF, homologou também o Acórdão CJF nº 0230-11/18, em sessão realizada dia 07/05/20, com igual apoio da Representante da PGE na assentada de julgamento. E para que não se diga que a presente autuação diverge dos paradigmas citados, segue em anexo os demonstrativos apresentados nos AIs acima reportados, inclusive aqueles que deram origem ao Acórdão CJF 0033-12/20, dos quais podemos extrair que idênticas “técnicas” foram usadas, apenas com o aproveitamento de parte dos dados da EFD/LMC, especificamente as quantidades equivocadamente lançadas como “ganhos diários”.

Pondera que, sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, cumpre observar que os adotados e “selecionados” de maneira a cumprir os objetivos da ação fiscal, pela simples constatação das quantidades, são irreais e inconsistentes. As datas escolhidas são “espeçadas”, pois as “perdas”, que em uma regular auditoria compensariam os ganhos, foram desprezadas (assim como os estoques, entradas e saídas).

Observa que os volumes são incompatíveis com as reais movimentações e foram transcritos no AI de forma equivocada. Precisaria haver um “conluio” entre a o industrial, o distribuidor e a Autuada, visando prejudicar o Estado. Por essa ótica é fácil perceber que a condução da ação fiscal teria que ter sido no sentido de esclarecer eventuais lançamentos estranhos no LMC e na correção das eventuais inconsistências, se comprovadas. Destaca que na verdade, a autuação recaiu sobre dados irreais e, assim, inconsistentes, além do que não seguiu qualquer roteiro de fiscalização regular. O que o Autuante fez foi pegar somente os dias em que se registro “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão (de fato gerador, portanto), levando para a apuração quantidades que divergem do LMC. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas, assim como as demais informações que devem compor uma auditoria de estoques (inclusive como determina a Portaria 445/90).

Menciona ser evidente que os dados se encontram errados, inclusive deve ser questionado se consta do PAF, inacessível no momento, se foram juntadas as provas acerca das quantidades diárias escolhidas para a autuação, em contraposição ao LMC ora anexado. E 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 da própria, causando um desastre no lançamento, eivado de insegurança e irregularidades. E se o Autuante validou os lançamentos dos “ganhos”, haveriam que validar também as “perdas”, fazendo, ao menos, as devidas compensações.

Afirma que o Autuante não seguiu um “roteiro” legal. Apenas e tão somente pinçou 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, pois não se provou qualquer aquisição a terceiro e sem a devida ST (sem NF).

Revela 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 do 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 registrado de entradas, o que se faria, vale repetir, segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas e estoques”, em cada período.

Aduz que a Portaria 445/98, de acordo com as “motivações de sua edição”, foi criada para “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, com vistas a 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 7.014/96 e não pode ser “interpretada de forma apartada”, como fizeram os Autuantes. A utilização, isolada, do § único do art. 10, da Portaria 159/19, mencionado no AI 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 7.014/96, portanto, ilegal.

Diz que outro vício na apuração diz respeito a “apuração diária” dos “ganhos” (ou seja, da base de cálculo, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. 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 § único do art. 10 da Portaria 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 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o Contribuinte. Impossível nesse contexto, a utilização, até mesmo, do art. 144, do CTN, pois claramente a nova portaria não foi editada tão somente para criar novos critérios de apuração e nem para ampliação de poderes de investigação, pois claramente cria hipótese de ocorrência de fato gerador, não contemplado em lei. Vejam que a redação do parágrafo único, inserido no art. 10, é expressamente no sentido de que a omissão de entradas será caracterizada, mediante os lançamentos no LMC, não se podendo dar outro condão à malfadada norma, senão de imposição de fato gerador. A utilização da portaria como base para a cobrança implica em duas ilegalidades, quais sejam, a criação de fato gerador e a aplicação a fatos passados. Ainda que a interpretação espelhada no AI fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, se por absurdo foi validada, 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 IN, visando, de forma agressiva ao conjunto normativo e à LEI, para a própria condução da ação fiscal.

Quanto aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na irregular e ilegal forma de apuração, diz que quantidades pinçadas da EFD 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.

Pondera que as questões relativas às inconsistências na Escrituração Fiscal Digital não constituem fato gerador de ICMS e devem ser resolvidas na forma da legislação em vigor (art. 251 do RICMS BA-12).” Aduz 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.

Menciona que a autuação recaiu, simplesmente, sobre os volumes que, inclusive, divergem dos dados da EFD, a título de “ganhos”, não tendo sido realizada uma auditoria de estoques. Portanto, não se existe nexos entre a acusação (“operações não escrituradas”) e a realidade dos fatos (apenas os ganhos diários registrados na EFD/LMC). Não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa (aplicável, dentro do ilegal meio usado, seria o art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96).

No tocante à multa aplicável, afirma ter 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”). 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.

Cita que outras decisões emanadas do CONSEF, em casos similares, se aplicam ao caso presente. Objetivando afastar qualquer possibilidade de dúvidas quanto à nulidade do procedimento fiscal, transcrevendo outros julgados que colaciona fls. 36, verso, a 39.

Afirma que se tratando da ausência de prazo para a retificações dos dados informados com inconsistências, analisando a jurisprudência dominante no CONSEF, o mesmo se pode afirmar, consoante ementas de julgados que colaciona às fls. 39, verso, 40 e 41.

Observa que outra excecência jurídica foi cometida, ao se tentar adotar como lastro o art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96. Afirma que o dispositivo não possui qualquer relação com o caso em lide, sendo aplicável apenas para os casos de identificação da posse de mercadorias, para comercialização, sem documentação fiscal, ou com documentação inidônea. Aplicável sim nas situações de fiscalização de mercadorias em trânsito, ou mesmo de estabelecimento, quando existe o flagrante da existência de mercadorias, que devem ser inclusive apreendidas, sem documentação fiscal ou com documento inidôneo, ou ainda sua entrega nas mesmas circunstâncias, sem qualquer relação com a “substituição tributária”. Mais uma tentativa, fracassada, de se afastar a necessidade de apresentação de provas da presunção e de se aplicar, para tanto, qualquer dos roteiros legais disponíveis (inclusive contábeis).

Afirma ser ilegítima para figurar no polo passivo da presente relação processual, pois, a teor do art. 8º, inciso IV, “a”, da Lei 7.014/96, o responsável “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”, é o Industrial, não existindo na lei qualquer dispositivo que permita a transferência da responsabilidade ao comércio varejista.

Suscita a decadência do direito de constituição do crédito, com relação aos supostos fatos geradores ocorridos em 2015, até a data anterior à intimação formal (inclusive no tocante às Infrações 03 a 05), eis que, de acordo com as suposições ilegais contidas no AI, ainda que suportáveis, tais fatos, que estariam registrados diariamente no seu LMC, teriam ocorrido mais de 5 anos antes da formalização do lançamento, que só acontece com a intimação válida do Contribuinte. Na Infração 01, que vincula a Infração 02, nota-se que a apuração foi feita “por data de fechamento”, sobre dados/fatos que estariam declarados pela Autuada em sua EFD/LMC, incluindo os dias 08/01/15, 16/01/15, 27/01/15, 06/03/15, 22/03/15 3 30/04/15, para “gasolina comum”; 31/01/15 e 30/04/15, para “gasolina aditivada”, 31/01/15, 31/05/15 e 30/04/15, para “etanol comum”; e 31/03/15 e 30/04/15, para “diesel S500”. Tais datas ensejariam os “fatos geradores”, declarados, e restariam fulminadas pela “decadência”, pois a Autuada, conforme consta no sistema da SEFAZ, somente foi intimada do AI em 04/09/20. Sobre a matéria, alcançando inclusive autuações baseadas em “presunção”, o CONSEF já decidiu, consoante ementas que colaciona à fl. 41v.

Ao adentrar no mérito da autuação, ainda de respeito às Infrações 01 e 02, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e irreais), que teriam sido declarados pelo próprio Autuado (e devem ser provados por quem acusa), 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%.

Ressalta que as quantidades de “ganhos”, usadas de forma única, em relação a todo o período autuado, demonstram a absoluta ineficácia da autuação, não existindo no PAF qualquer comprovação de aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária não aplicada. 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 7.014/96.

Menciona ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o AI representassem ganhos reais, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, conforme decidido recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, cuja ementa colaciona à fl. 42.

Destaca que a apuração foi realizada com base em dados que não correspondem às reais movimentações diárias, significando dizer que dissociadas da verdade material. Conforme demonstrativos anexos, suportados pelas notas de entradas e “LMC manual”, os dados apresentados pela fiscalização são completamente divergentes da realidade. A Autuada tinha hábito de escriturar o LMC, físico, diariamente, cujos dados haveriam que ser transportados para a EFD/LMC. Ocorre que tais dados, por motivos técnicos desconhecidos, foram migrados alterados. Contudo, as planilhas anexas apresentam as datas “eleitas na autuação”, bem como datas anteriores e posteriores, demonstrando total compatibilidade entre as disponibilidades, aquisições e resultados, se fazendo acompanhar das Notas Fiscais de entradas e dos mencionados LMCs “físicos”. Feita uma apuração regular, ao menos conforme períodos mensais de apuração, as diferenças não existem. Foram consignadas na EFD por erro de sistema, não podendo tais registros ser elevados à condição de fato gerador do ICMS.

Cita como exemplo, no produto “gasolina comum”, dia 22/03/2015, consta no LMC “físico” o estoque escritural de 2.952,00 litros, sem registro de “fechamento”, nem de “perdas ou ganhos”. As vendas, de 3.726,590 litros, estão iguais, no “LMC físico” e na EFD. Já no LMC/EFD, o estoque escritural transportado foi de 1.751,410 litros (representando a diferença entre a disponibilidade e as vendas = $5.478,00 - 3.726,590 = 1.751,410$) e estoque de fechamento de 15.519,00 litros, quantidade de claramente não existiu, gerando “ganho”, também inexistente, de 15.767,590 litros. O estoque escritural, na migração para a EFD, foi multiplicado por 10. Uma apuração da real movimentação financeira demonstraria a ausência de entrada de recurso superior a R\$ 13.376,34 (valor registrado no LMC físico) no caixa da Autuada, confirmando a inconsistência da EFD, maculada que foi por erro técnico.

Diz anexar planilhas, LMCs “físicos” e “da EFD” e notas fiscais de entradas, pertinentes a todos os produtos e datas, constantes da autuação. 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. Reafirma que a autuação foi realizada a partir da extração de parte dos dados do LMC, irreais e inconsistentes, que não representam a real movimentação. As quantidades tributadas, assim, sequer foram levantadas (o que se faria via auditoria de estoques). Parte dos dados da 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. Destaca que 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 todas as formalidades aplicáveis demonstrará a ineficácia completa do lançamento.

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

Registra 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, 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, 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.

Pondera que 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.

Quanto aos itens abordados, os demonstrativos de apuração dos preços médios demonstram que só adquire os produtos que comercializa junto à Petrobrás Distribuidora, sendo impossível a compra de qualquer mercadoria sem NF e, consequentemente, sem a retenção do ICMS. Não pode também a Autuada ser responsabilizada por qualquer recolhimento, ante a ausência de efetiva comprovação de aquisição de combustíveis sem NF ou sem origem determinada, por absoluta ausência de previsão legal

Diz 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 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.

Em relação às Infrações 04 e 05 informa que buscará a comprovação dos registros das notas indicadas e, na ausência de provas, pagará as multas impostas. Com relação à infração 03, o enquadramento legal adotado, até 21/12/2017, não dá suporte à autuação, pois, até esta data, a redação da Lei 13.461/15 somente permitia a aplicação da multa sobre mercadorias sujeitas à tributação normal. Havendo alteração do enquadramento legal, de logo solicita a reabertura do prazo de defesa.

Quanto à infração 06, declara que não recebeu qualquer esclarecimento, ou intimação, acerca da EFD que não teria sido apresentada, como também tal exigência é incompatível com o teor das infrações 01 e 02, que dizem encontrar respaldo na EFD/LMC. Se o AI se reporta à EFD de outubro de 2019 (dedução pela data de ocorrência lançada), foi a mesma entregue em 22/11/19, conforme recibo anexo.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, e revisão para que seja alcançada a verdade material, determinando a regularidade, ou não, da movimentação de estoques e seus respectivos registros fiscais.

Conclui pugnando pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 49 a 68, articulando os seguintes argumentos.

Sobre os supostos “vícios de fundo” do procedimento de fiscalização.

A decadência do direito de lançar.

Observa que, no caso ICMS, o lançamento ocorre por homologação e a regra geral é contar a decadência a partir da ocorrência do fato gerador. Contudo, na autuação realizada, as infrações que tratam da falta de pagamento do ICMS se basearam no levantamento de omissões de entradas de mercadorias, o que evidencia a presença de dolo, pois, a autuada deliberadamente agiu para escamotear o surgimento do fato gerador do imposto devido. Dessa forma, mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do Código Tributário Nacional

(CTN), começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos.

Já as infrações que versam sobre falta de registro de documentos fiscais tratam do descumprimento de obrigações acessórias. Essas, pelo simples descumprimento, convertem-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 133, § 3º, do CTN). Nessa hipótese o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, II, IV e VI, do CTN. Ausente a figura do lançamento por homologação, também não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN (REsp 1055540 SC 2008/0098490-8 do STJ).

A ampla defesa no procedimento de lançamento.

Explica que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do auto de infração ou notificação fiscal. Nessa fase, vige o princípio inquisitorial. Já a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado. É nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Arremata frisando que a revisão fiscal que antecedeu a autuação tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa e, por isso, não havendo violação do art. 5º, LV, da Constituição Federal em decorrência da falta da “possibilidade de manifestação no curso das apurações” pela autuada, ainda que, no seu entender, seja “de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada do auto de infração”.

A ampla defesa na fase contenciosa.

Registra que o Autuado alega que a sua defesa é cerceada “quando não se possibilita o acesso a todos os dados do cruzamento” ou porque os anexos ao auto de infração são “resumo que não retrata o que foi efetivamente concretizado”. Ocorre que isso não é verdade. A autuação foi integralmente baseada em seu Sped Fiscal, a que ela tem total acesso. E os anexos ao auto de infração são um resumo dos fatos por economicidade, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Os princípios da legalidade e da verdade material.

Observa que o caput do art. 37, da Constituição Federal, traz como norteador da Administração Pública o princípio da legalidade, que, de acordo com o magistério de José dos Santos Carvalho Filho, em seu “Manual de direito administrativo”, 27ª ed., dita que “toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei”. No Direito Tributário, esse princípio tem como consequência o dever de o Fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob pena de nulidade da autuação.

Diz que para o Autuado, esse princípio da Administração Pública foi ignorado porque, no seu entender, “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”. Para ela, “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”. Chega mesmo a afirmar que há “ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração”. Assim, em resumo, a autuada alega que sua escrituração fiscal digital (EFD) que subsidiou a autuação está errada e por isso os fatos descritos na atuação estão errados.

Acrescenta que o Autuado alega que seus livros contábeis e seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) físico contém as informações corretas e ela os apresenta como prova da incorreção da EFD. Ela conclui que, como a autuação utilizou apenas a EFD e deixou de examinar

seus livros contábeis e seu LMC, não foram atendidos os princípios da legalidade e da verdade material na autuação.

Diz ser claro o equívoco do contribuinte: imaginar que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD. Na verdade, não se pode utilizar uma parte da sua escrita empresarial para fazer prova contra outra parte dessa escrita – indivisibilidade da contabilidade. Então, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Desse modo, não adianta apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC”. Obviamente, isso não quer dizer que a autuada não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, mas deve 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. Portanto, essa prova tem que ser feita com base nos elementos que fundamentaram a escrituração, o que não foi feito.

Arremata frisando que, não pode a autuada apresentar como argumento de defesa o próprio desleixo com a sua escrita fiscal, fl. 52, verso.

A aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98.

Esclarece que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis (PRC), os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD. Então, para se lidar com essa peculiaridade dos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98: fl. 52, verso.

Observa que, até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz Bahia 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). Portanto, 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. Agora, 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.

Afirma que se deve observar que art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), fl. 53.

Frisa que tratando a Port. 445/98 do processo de levantamento quantitativo de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Port. 159/19 tão somente novos procedimentos para a fiscalização, conclui que deve ser aplicada a norma do art. 144, § 1º, do CTN para garantir o emprego do parágrafo único do art. 10, da Port. 445/98 aos fatos geradores já ocorridos.

A inexistência de “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização.

Assinala que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10, da Port. 445/98 foi 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).

Assim, o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação,

conforme destaca à fl. 53v.

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

Arremata assinalando 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.

Explica que na autuação, o prazo para contagem da decadência segue o disposto no art. 170, I, do CTN, tanto para a obrigação principal (pelo dolo existente), quanto para a obrigação acessória (lançamento de ofício). Desse modo, não “suscita a decadência do direito de constituição do crédito, com relação aos supostos fatos geradores ocorridos (...) até a data anterior à intimação formal”. Devido à sua natureza inquisitorial e investigatória, não cabe a aplicação do contraditório e da ampla defesa na auditoria fiscal que levou à lavratura do auto de infração.

Afirma que a autuação foi baseada nos dados do Sped Fiscal e esses estão disponíveis ao Autuado, não havendo, portanto, cerceamento à ampla defesa. Os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores. Desse modo, não há que se falar em prejuízo à ampla defesa.

Assevera que os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos. A determinação da verdade foi feita dentro das regras impostas pelo sistema contábil-fiscal em que os fatos se inserem. Assim, a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital, o LMC não faz prova contra a EFD, o ônus da demonstração de sua EFD está errada é da autuada, e a prova desses erros, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos”. Por ser norma procedimental, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos o parágrafo único do art. 10, da Port.445/98.

Registra que o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 não traz qualquer “presunção”, antes impõe um limite para os ganhos anotados que é uma “dedução” feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informadas na legislação do setor. Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou na autuação.

O controle dos estoques nas Ciências Contábeis.

Revela que essencialmente estudados pelas Ciências Contábeis, os estoques referem-se às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico.

Frisa que diante dessa complexidade, a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus *considerandos*, ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais no seu trabalho cotidiano “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”.

Isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

O inventário dos estoques.

Registra que um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário. Como ensina José Carlos Marion, “inventário, no sentido restrito, refere-se ao processo de verificação

das existências dos estoques; portanto, faz parte do Controle de Estoque. Dessa forma, a verificação e a contagem física do bem, in loco, caracterizam o inventário” (MARION, José Carlos. “Contabilidade Empresarial”. 18ª Ed.).

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

Afirma que, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ($EF = EI + E - S$), mas, se EF for maior ($EF > EI + E - S$), houve omissão de entradas, e se EF for menor ($EF < EI + E - S$), houve omissão de saídas.

Assevera que o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de essa ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários.

O período de realização dos inventários.

Revela que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com períodos diferentes. Por exemplo, no caso das empresas mercantis, por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa (art. 225, caput, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012), levantado ao fim de cada período de apuração (art. 276, caput, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto Federal nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), o que, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, deve ser feito trimestralmente ou anualmente, e, no caso da pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, no término do ano-calendário.

O controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores.

Menciona 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, 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, fl. 55v.

Revela 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, 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).

Diz 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%.

Revela que 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, fl. 56.

Assinala que o registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. Seus campos são os indicados à fl. 56, verso. Por fim, o registro 1320 trata do volume das vendas no dia e tem os seguintes campos, fl. 57. Como se constata 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 (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.

Ressalta, ainda, que o processo é repetido a cada dia, sendo cada dia independente dos anteriores e dos seguintes.

Os possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD.

Observa que a cada dia ou DT_FECH no registro 1300, o empresário deve registrar, fl. 57, verso.

Pondera que logicamente, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível. Esses erros tendem a ocorrer nas seguintes maneiras: fl. 57, verso.

Quanto ao controle dos erros na EFD analisada diz que nesse ponto, cumpre salientar seu trabalho que colaciona à fl. 58.

A independência do controle de estoques feito a cada dia.

Ressalta que o controle de estoques dos postos é feito diariamente. Isso significa dizer que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes. Dessa forma, não se pode simplesmente alegar que os erros de um dia se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes.

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

Cita outro exemplo de erro possível que é a falta do registro de uma entrada de combustível. Nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro. Se essa nota for registrada em outra data, nessa data haverá uma perda decorrente dessa anotação sem a efetiva entrada física da mercadoria. Novamente, não há que se falar em cancelar a perda com o ganho por terem os mesmos valores. Nesses casos, o contribuinte necessita provar que aconteceu um erro na data de registro da entrada “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1.– por exemplo, com o recibo de entrega da mercadoria.

Apresenta as figuras às fls. 58, verso e 59, que mostram as repercussões dos erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física.

Os erros de medição e de anotação na EFD.

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

Registra que a Port. DNC 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada. Ou seja, um

posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Ademais, a margem da Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior à que o próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Cita que, além do erro de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo erro deve ser feita pela autuada “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

A alteração nos procedimentos de fiscalização introduzidos na Port. 445/98.

Esclarece que até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz Bahia 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: fl. 59, verso.

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.

Observa 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”.

O caráter procedimental da Port. 445/98 e a sua aplicabilidade aos fatos geradores anteriores à sua alteração.

Ressalta 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, fl. 60.

O fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD.

Desataca que esse percentual de 1,8387% 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 restar 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 certeza absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução).

Assinala que, estabelecida 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 abaixo.

Em suma, assevera 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. fl. 61.

Observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Por exemplo, a figura abaixo 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.

Assevera ser apropriado que o parágrafo único do art. 10, encontre-se na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo. fl. 61, verso.

A posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis.

Lembra que recentemente, o STJ no Recurso Especial (REsp) Nº 1.833.748 - SE (2018/0285259-0) decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP. A ementa dessa decisão trata de todos os pontos da autuação, fl.62

Pondera que, como se vê na decisão do STJ, havendo nos seus estoques um volume de combustíveis (estoque de fechamento anotado no campo 11 do registro 1300 da EFD) maior que o contabilizado (estoque escritural anotado no campo 8 do registro 1300 da EFD), é “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”.

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

Observa que o fisco da Bahia utiliza um critério (1,8387% do volume disponível para comercialização) que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite imposto pela legislação são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Os supostos erros nos levantamentos efetuados apresentados pela autuada na sua defesa: Medições com erros anotadas na EFD.

Pondera que o Autuado alega que a EFD contém erros e exemplifica com, à fl.62 verso:

Como ela expõe, na EFD, o VOL_SAÍDAS registrado é de 3.726,590 litros, o VOL_DISP de 5.478,000 litros e o ESTQ_ESCR é de 1.751,410 litros. O estoque de fechamento (medido) foi de 17.519,000 litros e não os 15.519,000 litros indicados pela autuada. O FECH_FISICO subtraído do ESTQ_ESCR evidenciou um ganho de 15.767,590 litros.

Ela alega que o ESTQ_ESCR registrado no LMC “físico” foi de 2.952,00 litros e conclui que o FECH_FISICO “claramente não existiu”. Mas, o FECH_FISICO é medido e, desse modo, o antecedente da sua argumentação não implica no consequente. Claro, então, é apenas o erro na sua conclusão e não que o FECH_FISICO não existiu.

Ela ainda afirma que “o estoque escritural, na migração para a EFD, foi multiplicado por 10”. Aqui, seus argumentos ficam ainda mais confusos. Inicialmente, ela afirma que no seu LMC físico o estoque escritural é de 2.952,00 litros, agora ela diz que na migração para a EFD esse estoque foi multiplicado por 10, isto é, 29.520,00 litros. Mas, o valor registrado na EFD foi de 1.751,410 litros.

Afirma que examinando o registro 1310 da EFD, movimentação por tanque, verifica que não há qualquer inconsistência nos valores registrados.

Registra que sobre isso tudo, como visto acima, a Port. DNC 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada. Ou seja, um posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Ademais, a margem da Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior a que o próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

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

Sustenta que, 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”.

Afirma que 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.

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

Afirma ser 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. Assinala que 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.

Registra que, 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.

Observa ser 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.

Diz que 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, escamoteadas como simples ganhos volumétricos.

Frisa que em 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.

Pondera ser falacioso 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%.

Afirma que o Autuado 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.

Destaca que 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”. Apenas, por economicidade não anexou todos os campos do registro 1300 uma vez que a autuada já os tem.

Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor.

Os livros como meio de prova contra o empresário.

Afirma 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.

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

Acrescenta que ainda, 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.

As inconsistências nos arquivos EFD apresentados.

Assinala que se deve, inicialmente, aclarar o que são as inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS/12. 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?

Frisa que, 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.

Os erros nos registros 1300 da EFD.

Destaca que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD do Autuado deve ser feita por ele, nos termos do art. 373, II, do CPC, fl. 65. Mais ainda, 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.

Esclarece que 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, devemos 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: fl. 65, verso.

Os supostos erros nos levantamentos efetuados apresentados pela autuada na sua defesa: Diferenças entre os valores registrados na EFD e no LMC.

Lembra que o Autuado alega que os demonstrativos anexos ao auto de infração estão errados e “para melhor aclarar os fatos” ela exemplifica alguns desses supostos erros. A autuada alega que a EFD contém erros evidenciados quando comparada com o LMC “físico”. Ela exemplifica com a gasolina comum, em 22/03/2015, quando “consta no LMC ‘físico’ o estoque escritural de 2.952,00 litros (...). Já no LMC/EFD, o estoque escritural transportado foi de 1.751,410 litros”.

Contudo, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Então, 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.

Arremata frisando ser obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências,

pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo.

Assinala 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.

Observa que não foram encontradas inconsistências que suscitassem esclarecimentos pelo empresário. 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.

Assevera que 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.

Assevera 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.

Registra que pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Por isso, 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.

Sobre cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis.

A legislação aplicável no cálculo do ICMS devido.

Menciona que, além dos motivos indicados acima, a Port. 445/98 também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do art. 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”, cujo teor reproduz, fl. 66v.

Ressalta que é admitida prova em contrário, isto é, o Autuado pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada. Já o art. 7º, II, da Port. 445/98, esclarece o citado dispositivo, fl. 66, verso.

O ICMS devido como responsável solidário.

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

Registra 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, 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: fl. 67

Assevera 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.

O ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Ressalta 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 sonhando 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.

Afirma que, considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pelo Autuado nos seus tanques, fl. 67v. 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, fl. 67v: Saídas do Tanque = Saídas de combustíveis com Nota Fiscal + Saídas de Combustível sem Nota Fiscal.

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: fl. 67, verso.

Frisa que a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais também segue a mesma proporção das saídas, fl. 68.

Arremata destacando que, se a receita obtida com a venda do combustível sem adquirido sem notas fiscais é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, como demonstrado acima, podemos concluir que a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Diz ficar demonstrado que:

O ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07.

O cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a IN 56/07; contudo, como demonstrado acima, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Observa ser errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos. Também, é errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

Sobre o descumprimento de obrigações acessórias.

A falta de registro de notas fiscais de entrada.

Pondera que, com relação às infrações 04 e 05, o Autuado apenas afirma “que buscará a comprovação dos registros das notas indicadas e, na ausência de provas, pagará as multas impostas”. Portanto, não contesta essas infrações.

Com relação à infração 03, afirma que o Autuado alega que “o enquadramento legal adotado, até 21/12/2017, não dá suporte à autuação, pois, até esta data, a redação da Lei 13.461/15 somente permitia a aplicação da multa sobre mercadorias sujeitas à tributação normal”. Mas, essa afirmação está equivocada, até 21/12/2017, o inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/96 tratava das mercadorias sujeitas à tributação.

A falta da apresentação da EFD.

Sobre a infração 06, tem razão ao Autuado, pois, foi entregue o arquivo EFD de 10/2019 antes da fiscalização.

Quanto à infração 03, assevera que seu fundamento legal está correto.

Quanto às infrações 04 e 05, o Autuado não apresentou contestação.

Quanto à infração 06, o Autuado tem razão, houve a apresentação do arquivo EFD de 10/2019.

Conclui assinalando que, rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pelo Autuado conforme todo o exposto acima, ratificamos integralmente nossa autuação.

O Relator solicita diligência à fl. 74, para a Infaz de Origem, para que seja dada ciência à Impugnante na pessoa do seu representante neste PAF, disponibilizando 10 (dez) dias de prazo para que a defesa se pronuncie tendo em vista que na assentada para julgamento ocorrida no dia 27/01/2021, o Patrono da Impugnante, após a leitura do relatório, ressaltou que a informação fiscal apresentou grande complexidade e diversas alegações que não chegou ao seu conhecimento, de maneira que requereu tomar ciência da referida contestação fiscal à sua defesa.

O Autuado apresenta manifestação às fls. 84 a 92, reafirmando suas razões de Defesa.

Concluiu protestando pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, e revisão para que seja alcançada a verdade material, determinando a regularidade, ou não, da movimentação de estoques e seus respectivos registros fiscais a Autuada pede pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

Em diligência à fl. 96, foi atendido o pleito do Impugnante de 30 (trinta) dias deferido originalmente e não de 10 (dez) dias conforme constou da referida diligência contestada.

O Autuado apresenta nova manifestação às fls. 107 a 136, articulando e reprisando todos os argumentos já alinhados e, suas manifestações anteriores.

O Autuante presta nova informação fiscal às fls. 177 a 191, articulando os argumentos resumidos a seguir.

Preliminares.

A violação do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Registra que a CF/88 dita que aos litigantes em processo administrativo são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV, da CF/88).

Lembra que meros procedimentos, onde não há conflito, não suscitam a aplicação do contraditório e da ampla defesa.

Observa que o processo administrativo fiscal para a solução do litígio entre o fisco e os sujeitos passivos tributários somente surge com a “apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento de crédito tributário efetuado” (art. 121, I, RPAF/99).

Assinala que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do auto de infração ou notificação fiscal. Nessa fase, vige o princípio inquisitorial. Posteriormente, a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado. É nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, LV, da CF/88.

As alegadas violações à ampla defesa.

A falta de apresentação de todas as planilhas elaboradas no procedimento de fiscalização que antecedeu ao lançamento.

Pondera que ao realizar uma auditoria fiscal, sempre manuseou os livros e documentos das empresas. Ao fim do trabalho, utilizando as informações desses, elaboramos demonstrativos que comprovam a ocorrência dos fatos geradores do imposto cobrado no exato teor do art. 46, do RPAF-BA/99.

Afirma não ter sido diferente neste trabalho. Trazidas ao processo todas as planilhas que serviram de base para os demonstrativos anexados ao lançamento efetuado, vê-se, agora, nitidamente que as informações juntadas ao lançamento são um resumo daquelas informações contidas no Sped da impugnante, isto é, dos livros e documentos fiscais apresentados pela impugnante ao fisco por meio eletrônico. Todo o resto é supérfluo e apenas aumentariam o volume do processo, sem nada acrescentar.

Menciona que resta patente, então, que a sua decisão de, por clareza e economicidade, resumir as informações trabalhadas para anexá-las ao lançamento foi acertada e que não houve qualquer prejuízo à impugnante. Não houve, portanto, qualquer cerceamento da defesa.

Assevera não ser verdade que o Impugnante “não recebeu diversos demonstrativos analíticos, imprescindíveis à formação do PAF”. Não é verdade que houve uma “tentativa de sanear o feito” - houve, sim, zelo em percorrer a proverbial “milha extra” para esclarecer as dúvidas da impugnante, ainda que sobre a sua própria escrituração fiscal.

Diz que também, não é verdade que “a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46, do RPAF-BA/99 sendo inválida e não podendo “surtir qualquer efeito, inclusive diante da contagem do ‘prazo decadencial’”.

Sustenta não ser verdade que o Impugnante “não teve acesso ao despacho da Douta CJF, ficando impedida de alcançar se suas solicitações foram atendidas e, conseqüentemente, tendo o seu direito de defesa novamente violado”, pois, a qualquer momento ela poderia ter solicitado e manuseado o processo para tirar essa ou quaisquer outras dúvidas.

A violação dos princípios da legalidade e da verdade material.

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

Afirma ser 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, FL.180.

A decadência do direito de lançar.

Destaca que, no caso ICMS, o lançamento ocorre por homologação e a regra geral é contar a decadência a partir da ocorrência do fato gerador. Contudo, no lançamento realizado, as infrações que tratam da falta de pagamento do ICMS se basearam no levantamento de omissões de entradas de mercadorias. Isso evidencia a presença de dolo, pois, a impugnante deliberadamente agiu para escamotear o surgimento do fato gerador do imposto devido. Dessa forma, mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos. Desse modo, não há “a decadência do direito de constituição do crédito, com relação aos supostos fatos geradores ocorridos (...) até a data anterior à intimação formal”.

O mérito

A correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal.

O controle dos estoques nas Ciências Contábeis.

Afirma que a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”. Isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

O inventário dos estoques.

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

Frisa que, desse modo, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ($EF = EI + E - S$), mas, se EF for maior ($EF > EI + E - S$), houve omissão de entradas, e se EF for menor ($EF < EI + E - S$), houve omissão de saídas. Já o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de essa ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários.

A frequência de realização dos inventários.

Revela que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com frequências diferentes. Por exemplo, no caso das empresas mercantis, por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa (art. 225, *caput*, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012 – RICMS/12), levantado ao fim de cada período de apuração (art. 276, *caput*, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto Federal nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), o que, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, deve ser feito trimestralmente ou anualmente, e, no caso da pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, no término do ano-calendário.

O controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores.

O controle fiscal: o Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital.

Registra 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, destaca 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, fl.182.

Observa 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, 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).

Arremata frisando 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 EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis e têm os seguintes campos, fls. 182, verso e 183.

Já o registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. Seus campos são: fl. 183, verso. Por fim, o registro 1320 trata do volume das vendas no dia e tem os seguintes campos, fl. 183, verso.

Assinala 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, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Repisa, que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os dias, e a cada dia é feito de forma independente, com medições e anotações próprias e sem qualquer conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

A legalidade do procedimento de fiscalização.

A necessidade da alteração dos procedimentos da Port. 445/98.

Explica 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, fl. 184, verso.

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

Ressalta 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.

O caráter procedimental da Port. 445/98.

Explica que 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 procedimental 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.

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

Revela que, 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.

Diz que não se deve 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.

A retroatividade da aplicação da nova norma procedimental.

Informa que 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, cujo teor transcreve.

A apuração diária da ocorrência dos fatos geradores.

Observa que de acordo com o art. 116, I, do Código Tributário Nacional, os fatos geradores do ICMS ocorrem cada vez que a hipótese de incidência do imposto ocorre no mundo real, não havendo qualquer limitação temporal para a sua ocorrência e determinação. Com parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, passou-se poder identificar omissões de entradas ocorridas a cada dia de

movimentação dos combustíveis.

A inexistência de qualquer “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização.

Os limites físicos para a variação volumétrica dos combustíveis no estado da Bahia.

Menciona que os combustíveis estão sujeitos ao “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima) por serem “uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), 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).

Continua explicando que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970. Por exemplo, é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 20°C for de 0,7224 (vide tabela abaixo retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 35°C seria de 0,710. Ressalte-se que, como indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante, já que a massa é igual ao volume multiplicado pela densidade ($\text{Massa} = \text{Densidade} \times \text{Volume}$). Sendo assim, utilizando os valores da tabela à fl. 186. Portanto, com o aumento da temperatura de 20°C para 35°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1.017,46 litros – uma variação de 17,46 litros (ou 1,746%) para uma variação de 15°C na temperatura do combustível.

Cita que, na Bahia, não ocorrem variações de temperatura tão grandes assim (15°C), de forma que mesmo essa variação volumétrica de 1,746% seria impossível neste estado.

Diz restar patente que há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis. E, se fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, poderíamos afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 18,387 litros (1,8387%) impostos pela legislação.

Assinala que, dessa forma, “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”, sendo “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa” (STJ, REsp Nº 1.833.748). fl. 187

O fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD.

O percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970) 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).

Prossegue frisando que sendo assim, ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física, fl. 187, verso.

Observa ainda que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Por exemplo, a figura abaixo 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.

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

Destaca que 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”.

Observa 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.

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

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

A legislação aplicável no cálculo do ICMS devido.

Menciona 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”. fl. 189

Ressalta 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.

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

O ICMS devido como responsável solidário.

Destaca que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária conforme a figura que colaciona à fl. 190.

Registra que, 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: fl. 189, verso, e 190.

Conclui 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.

O ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Enfatiza que o lançamento de ofício efetuado não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente como o Impugnante alega. Isso só caberia se tratássemos de omissões de entradas de mercadorias cuja tributação se dá pela saída para que, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, se aplicasse a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas anteriormente obtidas a partir de operações de saídas tributadas e omitidas, isto é, sem pagamento do imposto.

Lembra que, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos. Ressalte-se que a entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo. Dessa forma, conforme o art. 128, do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, no caso o posto revendedor. Esse, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Afirma não caber a aplicação do cálculo de proporcionalidade disposto na IN 56/07, pois o objeto do lançamento não trata de presunção de omissão de saídas, mas de omissão de entradas de mercadorias tributadas nesse momento.

Registra 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 sonhando 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.

Observa que 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. 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, fl.191. À vista disso, a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais também segue a mesma proporção das saídas, fl. 191.

Pondera 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, então a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

A apuração do imposto devido.

Registra que o Impugnante afirma que “o ICMS é tributo de apuração mensal, devendo ser aplicada alíquota vigente na época dos fatos”. Ocorre que a apuração do ICMS não é somente mensal, como acredita a Impugnante, pois o art. 24 da Lei 7.014/97, desde 01/01/2006, dita que o “o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento”. Então, cabe às normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS devido.

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

Conclui frisando que, após ter rebatido todos os pontos da impugnação, afirma sustentar a total

procedência do lançamento.

Após apreciação em pauta suplementar, decidiu a 3ª Junta de Julgamento Fiscal converter o processo em diligência à SAT-COPEC, para que seja o patrono do Autuado intimado da informação prestada pelo Autuante, fls. 177 a 191, e CD à fl. 192, informando a reabertura do prazo de 60 dias.

O Autuado apresenta nova manifestação às fls. 202 a 214, articulando os seguintes argumentos.

FLAGRANTE ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO, RECONHECIDA PELO CONSEF, PELO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA E PELA PGE

Reafirma que o lançamento decorre da exigência por “responsabilidade solidária” (Infração 01 Resp Solidária e Infração 02 Resp Própria), que por sua vez foi baseada no art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96, C/C o art. 10º, § único, da Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 159/19. Sobre a matéria a 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador proferiu a cuja parte dispositiva, homologada pela 2ª Câmara Cível, onde se percebe, com total clareza, que foram consideradas ilegais/inconstitucionais as autuações baseadas na Portaria nº 159/19, frente aos “princípios da reserva legal e da irretroatividade de ato infralegal”, assim se encontra: fls. 203 e 204.

Registra que, em decisão unânime, a Segunda Câmara Cível homologou o julgado da 4ª Vara da Fazenda Pública - Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001 – como se pode auferir da transcrição, fls. 204, 205 e 206

Menciona que 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.

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

Afirma que a Instrução Normativa nº 56/07, item 1, C/C o art. 7º, incisos I e II, da Portaria nº 445/98, seguem o quanto determinado pela Lei nº 7.014/96 e não deixam qualquer margem de dúvida ou para interpretação diversa, no sentido de que “a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, IV)”, tudo em consonância, ainda, com a farta jurisprudência do CONSEF, assim exemplificada: fl.207 e 208.

Reafirma que além de nulo, o AI é Improcedente, como também será adiante demonstrado. A inscrição em dívida ativa e o seguimento de cobrança judicial só acarretará prejuízos ao Erário, decorrentes da “sucumbência judicial”.

IRRETROATIVIDADE DA PORTARIA Nº 159/19

Reprisa todos os seus argumentos acerca da irretroatividade da Portaria nº 159/19 alinhados em sua Defesa.

Frisa que a exceção do § 1º do art. 144, não se aplica ao caso concreto e chega a ser “maquiavélica” essa pretensão. Primeiro porque o art. 144 se reporta a LEI, estando a norma

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

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

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.

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

Quinto, porque os dados do LMC 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 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 excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia).” Observa que o art. 146, do CTN, fala por si só.

Menciona que não menos brilhante decisão da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, conforme trechos abaixo transcritos (íntegra da decisão em anexo), fl. 210.

Frisa que com relação aos alegados “benefícios aos contribuintes”, 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”.

VERDADE MATERIAL

Registra que na “Informação Fiscal”, da mesma forma que em inúmeros processos similares, foi reconhecido pelo Sr. Autuante, que 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, conseqüente, na pose do Fiscal. Apenas o “Campo 10, do Registro 1300”, que contém os supostos “ganhos” foi considerado na ação fiscal e as informações respectivas, sozinhas, compõem a essência do lançamento.

Afirma que de acordo com as informações contidas nos “Registros 1300, 1310 e 1320”, se pode auferir se as quantidades comercializadas encontram compatibilidade com os estoques e

entradas, ou se ocorreram falhas, técnicas e humanas, nos dados transportados para o “Campo 10 do Registro 1300”.

Sustenta que apesar de o Autuante dispor de todos os dados necessários para uma regular auditoria, para conferir se vendeu mais do que comprou, se apega a uma só informação (Campo 10, do Registro 1300), incompatível com as demais disponíveis, para tentar cobrar imposto sem base legal e sem comprovação material. Analisando as planilhas que foram apresentadas, 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”.

Assinala que os “registros 1300, 1310 e 1320”, podem comprovar a compatibilidade entre as saídas e entradas, de onde se conclui que não existe prova de que a Autuada comprou combustíveis sem documentação fiscal e que as quantidades registradas no LMC, usadas na ação fiscal, até prova contundente em contrário, e pelos próprios indícios das quantidades absurdas do que seriam “ganhos”, 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.

Declara que, como a autuação se deu somente pelo “Campo 10 do Registro 1300”, a acusação não se encontra comprovada. Qualquer outra informação, à margem dos totais vendidos e adquiridos, se encontra viciada. Usando o percentual de tolerância, admitido pela ANP em decorrência de variação volumétrica (0,6%), chegamos à conclusão de que a autuação não procede. Como é possível afirmar a existência de “diferenças” nos totais diários, se tais “diferenças” não existem nos totais por períodos fechados? Isso, por si só, prova que o método adotado é inseguro e ineficaz e que os dados do LMC, registrados indevidamente como “ganhos”, no máximo, servem de indícios que precisam de uma fiscalização aprofundada, até mesmo na contabilidade. Sozinhos, esses mesmos dados não provam nada. A manutenção desse tipo de autuação, sem base legal e sem comprovação material (pois a Autuada comprou mais do que vendeu, como se pode auferir pelos Registros 1300, 1310 e 1320), se constituirá um desserviço para o Estado, que acarará com os ônus da sucumbência, como já determinado nos casos acima transcritos.

Alega que não houve contestação sobre as alegações da defesa, sobre o seguinte exemplo de inconsistência na apuração: no produto “gasolina comum”, dia 22/03/2015, consta no LMC “físico” o estoque escritural de 2.952,00 litros, sem registro de “fechamento”, nem de “perdas ou ganhos”. As vendas, de 3.726,590 litros, estão iguais, no “LMC físico” e na EFD. Já no LMC/EFD, o estoque escritural transportado foi de 1.751,410 litros (representando a diferença entre a disponibilidade e as vendas = $5.478,00 - 3.726,590 = 1.751,410$) e estoque de fechamento de 15.519,00 litros, quantidade de claramente não existiu, gerando “ganho”, também inexistente, de 15.767,590 litros. O estoque escritural, na migração para a EFD, foi multiplicado. Uma apuração da real movimentação financeira demonstraria a ausência de entrada de recurso superior a R\$ 13.376,34 (valor registrado no LMC físico) no caixa da Autuada, confirmando a inconsistência da EFD, maculada que foi por erro técnico.

Frisa que o Autuante não falou também sobre as planilhas, LMCs “físicos” e “da EFD” e notas fiscais de entradas, pertinentes a todos os produtos e datas, constantes da autuação, já anexados. Com lastro em todos os argumentos e elementos apresentados, especialmente os não combatidos, caso as questões prejudiciais sejam superadas, pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material.

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

O Autuante presta nova informação fiscal à fl. 225, articulando os seguintes argumentos.

Inicialmente, esclarece que houve realmente uma sentença na 4ª Vara de Fazenda Pública que reconheceu a ilegalidade da metodologia de trabalho utilizada para a cobrança efetuada. Houve, também, uma apelação do Estado que foi julgada pela 2ª Câmara Cível (há 5 câmaras cíveis) que negou o provimento ao recurso de apelação. Contudo, no voto do relator não houve enfrentamento direto do assunto ilegalidade da portaria. Na verdade, o tribunal apenas entendeu que a variação volumétrica decorrente de variação térmica não é fato gerador de ICMS. Ainda, esse acórdão não tem efeito erga omnes tampouco tem efeito vinculante. Em suma, existe o entendimento de uma juíza, mas não existe o entendimento do Tribunal de Justiça (TJ) sobre o assunto. E, com apenas uma decisão da 2ª Câmara, não há jurisprudência dominante no TJ.

Reafirma que a auditoria não utilizou somente um campo do registro 1300 da EFD, mas todas as informações presentes nos registros 1300, 1310, 1320, C100, C170 e C171, bem como nas notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas pela impugnante. Também, o LMC não faz prova contra a EFD (princípio da indivisibilidade da contabilidade) e não foram trazidos ao processo comprovantes de medição que demonstrassem qualquer erro na EFD - ônus da empresa autuada.

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

Cabe registrar, a presença na sessão de julgamento por vídeo conferência, do Autuante, Auditor Fiscal, Jefferson Martins Carvalho e do patrono da Autuada Dr. Fernando Marques Villa Flor - OAB/BA 11.026, que realizaram sustentação oral. Ambos reiteraram os argumentos já articulados em suas respectivas participações ao longo da instrução do PAF.

VOTO

O Impugnante suscita, em preliminar, a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 18, I e IV, "a", do RPAF-BA/99, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo) e consequente cerceamento do seu direito de defesa.

Sustentou inexistir nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada. Asseverou que apesar da acusação de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em parte dos dados encontrados na EFD/LCM, pinçando apenas a parte da escrituração que entendeu conveniente o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa.

Ao compulsar os elementos que instruem os autos constato que não assiste ao Impugnante, ao afirmar que a auditoria foi realizada com parte dos dados de sua EFD/LCM, o que não condiz com a realidade dos fatos.

O Autuado insiste em não aceitar que sua atividade de revenda de combustíveis é específica pela natureza dos produtos que comercializa que exigem uma fiscalização especializada contra as possíveis irregularidades na composição dos produtos, todos carburante e inflamáveis, desvios e adulterações. Tanto é assim que a controlada por entidade Federal.

A exigência para que seja realizada a medição diária no início e no fim de cada dia, dos volumes movimentados, não é por acaso, escriturando todos os inventários dos produtos comercializados em um livro específico o livro de Movimentação de Combustíveis criado pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC e adotado como livro Fiscal pelo ajuste do SINIEF nº/92 e incluído na EFD no registro 1300 pelo Ato COTEP/ICMS nº 09/08. Trata-se da necessidade de acompanhar de forma mais precisa as movimentações, monitorar vazamentos e impedir operações clandestinas, ou seja, de origem não documentada. O controle diário de estoque funciona como se fora um balancete diário, a exemplo de como funciona nas instituições bancárias que são obrigadas, claro por que motivos distintos, a efetuar balancetes diários. Esse procedimento não permite conexão, exceto os as informações atinentes a abertura e fechamento

dos encerrantes, com os demais períodos diários, sob pena de não surtir o efeito desejado, qual seja, manter a segurança e precisão das movimentações, no menor espaço de tempo possível, para coibir compensações indesejadas e de origem duvidosa.

Por isso, entendo que, não tem lógica de ser e nem sustentação fática, o argumento do Impugnante, ao tentar induzir, em sua narrativa defensiva, que o levantamento foi realizado com dados aleatoriamente pinçados de sua EFD/LCM. É obvio que o objetivo da fiscalização é apurar eventuais ocorrências diárias de omissão de saídas, cabendo ao Autuado apresentar a origem fática das incongruências, em cada dia de operação, não sendo possível tomar emprestado operação realizada em outro dia, sem a efetiva e inequívoca comprovação.

O fato é que, até presente momento, o Autuado não carregou aos autos qualquer comprovação plausível da origem de desencontros tão significativos na movimentação de seus estoques em continuados exercícios, somente identificados após realização de auditoria. Ao contrário, sugere o Impugnante a análise e comparação de escrituração paralela realizada sem o cumprimento das exigências legais para justificar as discrepâncias grosseiras apuradas em sua escrituração enviada a SEFAZ.

Sustentou ainda o Autuado ser ilegítimo para figurar no polo passivo da presente relação processual.

Consigno que no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao Autuado é a omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário - Infração 01 e de responsabilidade do próprio sujeito passivo - Infração 02. O fundamento da autuação não é a “presunção”, estampada no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º, da Lei 7.014/96. Neste caso, a responsabilidade tributária ora discutida, não é fruto de “presunção”, mas enquadra-se corretamente, na alínea “a” do inciso I, do art. 10, da Port.445/98.

Pelo exposto, consigno não vislumbrar ofensa alguma a ampla defesa como alega o Impugnante.

No que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39, do RPAF-BA/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do art. 18, do RPAF-BA/99, para se decretar a nulidade da autuação.

No que concerne a alegação de que teria sido alcançada pela decadência com relação aos fatos geradores ocorridos em 2015, até a data anterior à intimação formal - em 04/09/20, inclusive no tocante às Infrações 03 a 05), eis que, de acordo com os dados contidas no AI, ainda que suportáveis, tais fatos, que estariam registrados diariamente no seu LMC, teriam ocorrido mais de 5 anos antes da formalização do lançamento, que só acontece com a intimação válida do Contribuinte. Observou que na Infração 01, que vincula a Infração 02, que a apuração foi feita “por data de fechamento”, sobre dados/fatos que estariam declarados em sua EFD/LMC. Afirmou que tais datas ensejariam os “fatos geradores”, declarados, e restariam fulminadas pela “decadência”, pois, conforme consta no sistema da SEFAZ, somente foi intimado em 04/09/20.

Sobre a decadência, o entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte. Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Considerando que no levantamento fiscal foi apurado imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I, do CTN. Foi apurado imposto relativo ao exercício de 2015, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2020. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 19/05/2020, e o defendente foi intimado do lançamento, em 04/09/20, resta evidente, que não se operou a decadência, ficando rejeitado o pedido.

Em relação às Infrações 03, 04 e 05, por se tratar de descumprimento de obrigação acessória, não havendo pagamento a homologar aplica-se o preconizado no art. 173, inciso I, do CTN,

O Defendente requereu a conversão do feito em diligência para revisão, para que fosse alcançada a verdade material e apurasse a realidade, ou não, da movimentação de estoques e seus respectivos registros fiscais.

Fica indeferido, de plano, tendo em vista que se destina a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam em sua posse e cuja prova ou sua cópia simplesmente já poderia ter sido juntada aos autos. Assim, com fulcro nas alíneas “a” e “b”, do art. 147, do RPAF-BA/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo também em vista outras provas já produzidas e constantes do PAF, considerando que estes elementos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide.

Em sua Impugnação o Autuado alegou, que a Autoridade Fazendária utilizou o art. 10, parágrafo único da portaria 445/98, que somente veio ao mundo jurídico, através da Portaria nº 159/19. Afirmou que a mencionada portaria, no máximo, mantém a possibilidade de presunção, nunca podendo ser utilizada para finalizar a discussão acerca da caracterização ou não, da infração fiscal, sob pena de afrontar o princípio da legalidade, pois haveria criação de fato gerador não previsto em lei. Disse que para ser considerado válido, deveria constar o enquadramento no parágrafo único, do art. 10, somente para os fatos ocorridos após a sua vigência.

Sobre esta alegação, observo que a Portaria 445/98 regulamenta o alcance dos procedimentos de fiscalização, na metodologia do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Entendo que, apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, pois tratando-se de método de apuração ou fiscalização, é aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º, do CTN, não havendo qualquer ilegalidade sua aplicação de forma pretérita.

O § 6º, do mencionado dispositivo, trata da “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação”, sofreu alteração e a nova redação, ampliou seu escopo, incluindo as normas expressas nos incisos, estes excluídos, constantes da redação anterior.

Assim, a redação do texto foi aperfeiçoada, mantendo o fundamento jurídico anterior correspondente ao mesmo artigo e parágrafo, não causando qualquer prejuízo ao contribuinte a compreensão da formação da “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação”. Ademais, observo que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos, ficou evidente a irregularidade apurada na ação fiscal.

O defendente apontou a existência de algum equívoco sistêmico na planilha demonstrativa dos débitos, pois, mesmo a fiscalização tendo sido feita no período 2015-2019, haveria a indicação de alguns dias do ano de 2020 no Auto de Infração. Sobre esta alegação, observo que há equívoco de interpretação por parte do defendente.

Uma análise mais acurada do Auto de Infração, o conduzirá a conclusão de que o lançamento foi realizado tendo como data de ocorrência, o último dia de cada ano fiscalizado, e as respectivas datas de vencimento, o dia 09 do mês subsequente. Assim, para as ocorrências lançadas no dia 31/12/2019, o vencimento, conforme previsto pela legislação de regência, art. 332, inciso I, alínea

“a”, ocorrerá, conforme consta corretamente do Auto de infração, no dia 09/01/2020. Portanto, nenhum equívoco cometido pela fiscalização sobre esta questão.

O defendente alegou, que está sendo exigido que pague tributo sobre a presunção de omissão de receita, sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real. Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas.

Logo, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas.

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). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas.

No presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98. No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração. O defendente destacou ter retificado seu LMC, antes da ação fiscal, porém declarou que não conseguiu alterar esses dados na sua EFD, afirmando juntar à sua defesa, o livro físico da LMC com os ajustes que diz ter realizado, o que cairia por terra as omissões de entradas apontadas pela fiscalização. Solicitou a esta Junta que se realizasse uma revisão fiscal com base nos citados documentos. Não acolho esta solicitação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento a intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário - Infração 01 e antecipação tributária, de responsabilidade própria - Infração 02, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

O Autuado pontuou que não houve contestação sobre as alegações da defesa, sobre o seguinte exemplo de inconsistência na apuração: no produto “gasolina comum”, dia 22/03/2015, consta no LMC “físico” o estoque escritural de 2.952,00 litros, sem registro de “fechamento”, nem de “perdas ou ganhos”. As vendas, de 3.726,590 litros, estão iguais, no “LMC físico” e na EFD. Já no LMC/EFD, o estoque escritural transportado foi de 1.751,410 litros (representando a diferença entre a disponibilidade e as vendas = $5.478,00 - 3.726,590 = 1.751,410$) e estoque de fechamento de 15.519,00 litros, quantidade de claramente não existiu, gerando “ganho”, também inexistente, de 15.767,590 litros. Assinalou que o estoque escritural, na migração para a EFD, foi multiplicado. Uma apuração da real movimentação financeira demonstraria a ausência de entrada de recurso superior a R\$ 13.376,34 (valor registrado no LMC físico) no caixa do Autuada, confirmando a inconsistência da EFD, maculada que foi por erro técnico.

Constato que o citado exemplo oriundo de comparações realizadas pela Defesa entre registro em seu no LMC “físico” relacionando com as informações registradas na EFD e enviadas à SEFAZ,

desacompanhada de comprovações através dos documentos fiscais correspondentes não faz sentido algum, em termos de comprovação, como quer fazer crer o Impugnante.

Com relação à citada sentença na 4ª Vara de Fazenda Pública que reconheceu a ilegalidade da metodologia de trabalho utilizada para a cobrança efetuada, para qual houve, também, uma apelação do Estado que foi julgada pela 2ª Câmara Cível (há 5 câmaras cíveis) que negou o provimento ao recurso de apelação. Verifica-se que, no voto do relator não houve enfrentamento direto do assunto ilegalidade da portaria, uma vez na verdade, o tribunal apenas entendeu que a variação volumétrica decorrente de variação térmica não é fato gerador de ICMS. Ainda, esse acórdão não tem efeito *erga omnes*, tampouco tem efeito vinculante. Por isso, entendo inexistir jurisprudência dominante âmbito do TJ.

Reafirmo que as irregularidades foram apuradas com base em variação de estoque declarada pelo próprio autuado em sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, em volume superior percentual de 1,8387%. Dessa forma, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a Lei nº 7014/96 e o RICMS-BA/12. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, fls. 05v a 20, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Observo que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas os volumes apurados em percentual a 1,8387% registrados no LMC, ou seja, acima do percentual permitido pela legislação.

No que concerne ao entendimento apresentado pelo Autuado de que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10, da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Assim, resta evidenciado que o Autuado não carrou aos autos elementos com o condão de elidir a exigência fiscal atinente às Infrações 01 e 02.

Em relação à Infração 03, o Autuado alegou em sua Defesa que devido ao enquadramento legal adotado até 21/12/2017, pois até esta data a redação da Lei 13.461/15, somente permitia a aplicação da multa sobre mercadorias sujeitas ao regime normal.

Redação anterior dada ao inciso IX do caput do art. 42 pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos de 11/12/15 a 21/12/17:

“IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos à tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;”

Nota: A redação atual do inciso IX do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.

“IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;”

Entendo que a alegação da defesa não se sustenta, haja vista que a mercadoria sujeita a substituição tributária, embora seu fato gerador ocorra em momento distinto da mercadoria sujeita a tributação normal, também sofre a incidência do imposto. Logo, afigura-se correta a autuação.

Afasto esta alegação considerando que o citado dispositivo legal, não foi revogado, mas sim, alterado.

Concluo pela subsistência da autuação

As Infrações 04 e 05 não foram contestadas pelo Autuado, por isso, ante a inexistência de lide ficam mantidas e nem carreado aos autos qualquer comprovação da sua inocorrência. Portanto ficam mantidas

Em relação à Infração 06, concordo com o entendimento do Autuante, uma vez que, de fato restou comprovada a apresentação pelo Impugnante do arquivo EFD de 10/2019.

Portanto, assiste razão ao Autuado e nesses termos a Infração 06 é insubsistente.

Em relação à multa, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. No caso da Infração 02, concordo com o posicionamento do Autuado, de que o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece a alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

Pelo expendido, considerando que nenhuma das alegações defensivas, de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada”, que houve “erros escriturais”, ou “erros de sistema” ou “erros de medição”, foi efetivamente comprovada, a autuação atinente às infrações 01 e 02, subsiste.

O Defendente requer, sob pena de nulidade, que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais do Autuado na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa. Consigno não haver óbice algum para o seu atendimento. Ademais, o representante do Autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber as intimações atinentes ao presente feito.

Concluo pela subsistência parcial da autuação, com a retificação da multa aplicada na Infração 02, alterada de ofício de 100% para 60%.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0117/20-0, lavrado contra **POSTO DE COMBUSTÍVEIS CESARONI LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 62.276,05**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 8.640,79, e 100% sobre R\$ 53.635,26, previstas nas alíneas “d”, do inciso II, III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$ 1.332,07**, previstas no inciso IX, do art. 42, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA