

PROCESSO - A. I. Nº 2693138.0081/19-1
RECORRENTE - POSTO KALILÂNDIA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0255-03/20-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/07/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0173-11/22-VD

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. EXTINÇÃO DO CONTENCIOSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Existência de ação judicial em curso e impetrada pela empresa recorrente durante o trâmite do atual Processo Administrativo Fiscal contra o Estado da Bahia, abarcando matéria específica aos julgados administrativos deste C. Conselho de Fazenda do Estado, inclusive o Acórdão recorrido pela 1ª Instância, inerente ao presente Processo Administrativo Fiscal ora guerreado. Restou prejudicada a análise das razões à luz da clara e precisa dicção dos artigos 126 do COTEB e 117 do RPAF/99. Considerar **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão exarada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0225-03/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2019, para exigir o pagamento de ICMS no valor histórico de R\$439.838,12, em decorrência das seguintes infrações:

***Infração 01. 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no valor de R\$ 438.838,12 acrescido da multa de 100%, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.*

***Infração 02 – 16.01.01** – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito a tributação sem o devido registro na escrita fiscal nos meses de julho, outubro e dezembro de 2015, janeiro e fevereiro de 2017, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas, totalizando R\$ 194,23;*

***Infração 03 – 16.01.06** – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro março, agosto e setembro de 2018, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas, totalizando R\$ 99,28.*

Em sede de defesa, a autuada apresentou peça impugnatória às fls. 25 a 64. O autuante apresentou Informação Fiscal às fls. 84 a 101. O foi encaminhado para a 3ª Junta de Julgamento Fiscal, a qual julgou Procedente nos seguintes termos.

VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões suscitadas em Memorial pelo defendente. Em sessão de julgamento, realizada no dia 10/12/2020, o patrono da autuada, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, em sustentação oral, arguiu, reiterando as seguintes questões de ordem e requerendo: (i) que o PAF ficasse sobrestado, até que o julgamento no CONSEF voltasse a ser realizado de forma presencial, sob a alegação de que a sessão virtual, realizada via videoconferência, como está ocorrendo, cerceia seu direito de defesa. Apresentou entendimento, que o referido procedimento somente é cabível, quando o Contribuinte contra ela não se opuser, o que não acontece no presente caso. Pediu a suspensão do julgamento, se a decisão não for pela nulidade ou improcedência da autuação; (ii) diligência a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa; (iii) que considerando a retificação do seu

SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos, deveria, a esse respeito, o Autuante se manifestar.

Essas preliminares foram apreciadas pelo Colegiado desta 3ª JJF, que por unanimidade, decidiu pelo indeferimento dos pedidos da defesa, com os seguintes fundamentos: (i) não havendo necessidade manifestada pelos Julgadores, não há previsão legal de oitiva pela PGE, nesta fase processual; (ii) o julgamento das sessões de forma virtual está previsto na legislação baiana, podendo o defendente se manifestar livremente, como o faz no presente caso, não havendo que se falar em cerceamento de defesa. Ademais, a realização dos julgamentos nessas circunstâncias está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99; (iii) no curso da instrução, não se verificou a necessidade de vistas ao Autuado da informação fiscal, pois nenhum elemento ou fato novo foi apensado ao PAF pelo Autuante. Sendo assim, não se verificou a necessidade da referida diligência e em consonância com o art. 137, do RPAF/99, compete ao Relator, tanto na primeira, como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento, a salvo de dúvidas ou incorreções.

Cabe acrescentar, por fim, que o impugnante no Memorial apresentado, invocou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se confunde com a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Neste processo, a discussão é outra. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

O defendente apresentou entendimento, que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

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, necessário se faz, traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se 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. Assim, 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. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho 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 e 2018, e somente ao ser autuado, no ano de 2019, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive realizando alteração de sua EFD.

O defendente destacou ter retificado seu SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos, sobre os quais, deveria o Autuante se manifestar. Sustentou também, que deveria ter tomado ciência da informação fiscal e que não ocorrendo, causou óbice a sua defesa.

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. Ademais, o Autuante apreciou todos os pontos arguidos pela defesa, conforme exige o art. 127 do RPAF/99. Portanto, não existe previsão legal para que se dê vistas ao Autuado da informação fiscal,

considerando que não se realizou qualquer ajuste e não foi apensado elementos novos ao processo, desnecessário, portanto, este procedimento.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, a infração 01 exige o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, portanto, declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, 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.

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/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, fls. 04 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.

Assim, 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/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Sobre o pedido de revisão a ser realizado pelo Autuante ou por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, como já mencionado neste voto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante que justifiquem reabertura do prazo de defesa como pretende o defendente.

Quanto ao mérito, foi apurado em ação fiscal, através de declaração do próprio Autuado, entradas de combustíveis registradas em sua escrita fiscal, como resultantes de variação volumétrica registrada em seu LMC, acima do percentual permitido pela legislação.

Assim, foi exigido o ICMS pela falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Não obstante a falta de comprovação da entrada das mercadorias, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.

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

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, devendo-se exigir o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo. Esta é a irregularidade apurada no caso concreto. (Art. 10, item 1, “b” da Portaria 445/98). Também é devido o imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, matéria que não foi tratada neste Auto de Infração. (Art. 10, item 1, “a” da Portaria 445/98).

O defendente arguiu, que a autuação não pode prevalecer, pois é relativa a “responsabilidade própria”, sem a existência de antecedente comprovação da omissão, ou seja, da parte relativa à solidariedade, da qual depende. Isso impede ainda o Julgamento, acaso a cobrança tenha sido realizada de forma apartada, pois não se tem conhecimento de decisão homologando a “parcela mãe”, transitada em julgado.

Não tem procedência esta alegação. Observo que a infração ora apreciada, possui por fundamento, levantamento fiscal próprio e demonstrativo do cálculo apurado, que se encontra presente neste PAF fls. 04 a

20. Este cálculo está em consonância com o retromencionado dispositivo da Portaria 445/98 (art. 10, item 1, “b” da Portaria 445/98). Diferentemente do entendimento do autuado, seu cálculo é independente do efetuado para apurar o imposto por “responsabilidade solidária”. Embora resultem de uma mesma base, que é o valor das omissões, no presente caso, o tributo é apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, possuindo dispositivo específico citado, tanto para o enquadramento da infração, quanto para a aplicação da multa. Portanto, a exigência do ICMS por “responsabilidade solidária” pode ser realizada no mesmo Auto de Infração, ou de forma apartada em um lançamento de ofício específico, sem trazer qualquer prejuízo a defesa do contribuinte, visto que recebeu o demonstrativo do débito.

No presente caso, foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

No entanto, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento de entradas registradas a título de variação volumétrica 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.

Observe que, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

Neste caso, como já mencionado, o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria nesta condição, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal.

Para fundamentar suas alegações, o defendente colaciona trecho do Acórdão JFJ Nº 0160-02/19. Entretanto, no mencionado Acórdão, o Relator ressaltou, que foi exigido o imposto por presunção, e não ficou comprovado nos autos, os fatos que poderiam sustentar a presunção.

O defendente, também apresentou entendimento, de que a constatação de “omissão de saídas pura e simples/ventas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Alegou ainda, que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs.

Observe que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. O defendente deixou de apresentar provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

Por outro lado, durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo, se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

Vale registrar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi

indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

O defendente alegou, o que seria outra impropriedade da forma como apurado o imposto, o fato de a fiscalização ter realizado o levantamento diário das omissões. Entende não ser possível a apuração diária do ICMS como realizado pelos Autuantes.

Observe que o levantamento fiscal foi realizado diariamente, porque é dessa forma que os postos revendedores de combustíveis, como é o caso do defendente, registram no LMC suas operações. No entanto, o lançamento das ocorrências se deram no último dia do exercício, em consonância com o § 2º, do art. 39, do RPAF/99.

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

O defendente insistiu, que o Autuante se olvidou de cumprir a Instrução Normativa 56/2007, ao deixar de aplicar a proporcionalidade ali prevista, para o contribuinte que realiza operações isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária.

Sobre este argumento, me alinho às conclusões do Autuante, visto que, conforme já mencionado neste voto, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado trata-se de omissão de recolhimento do imposto, devido na antecipação tributária, resultante da atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a responsabilidade tributária ora discutida, não ser fruto de “presunção”, mas enquadrar-se corretamente, no art. 10, I, “b”, da Port. 445/98.

Sobre a alegação defensiva de impossibilidade em se aplicar de forma retroativa, os ditames da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), que alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, me alinho ao posicionamento da fiscalização. Este instrumento normativo dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria:

Art. 10.

(...)

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

O posicionamento do autuante é no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 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.

Entendo que as alterações da Port. 445/98 pela Port. 159/19, apenas estabeleceu novos procedimentos de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional/CTN, permite sua aplicação plena ao caso em discussão.

O autuado apresentou entendimento, 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 art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Dessa forma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 01, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

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. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado, de que o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

Sobre as infrações 02 e 03, não foi apresentada qualquer elemento de prova pelo defendente, no sentido de rebater estas acusações. Sendo assim, as Infrações 02 e 03 são subsistentes.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

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

Inconformado com a decisão exarada pela 1ª JJF do Conselho de Fazenda Estadual, o sujeito passivo, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (Fls. 147 a 206) através do seu patrono advogado Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA nº 11.026, apresentando as razões a seguir.

Inicialmente, tratou da preliminar de nulidade da Decisão recorrida, nos termos do art. 18, incisos II e III do RPAF, em razão de entender que a E. JJF não enfrentou as razões defensivas. Assim, trouxe uma vasta jurisprudência do CONSEF para sustentar suas razões de nulidade: ACORDÃO CJF Nº 0339-11/12, ACORDÃO CJF Nº 0259-11/16, ACORDÃO CJF Nº 0094-11/16, ACORDÃO CJF Nº 0052-13/12, ACORDÃO CJF Nº 0159-11/15, ACORDÃO CJF Nº 0325-11/12, ACORDÃO CJF Nº 0352-11/11, ACORDÃO CJF Nº 0081-11/09, ACORDÃO CJF Nº 0173-11/17, ACORDÃO CJF Nº 0356-11/05, ACÓRDÃO CJF Nº 0262-11/18, ACORDÃO CJF Nº 0052-12/19, ACORDÃO CJF Nº 0241-11/15, ACORDÃO CJF Nº 0127-12/15, ACORDÃO CJF Nº 0041-13/12 e ACORDÃO CJF Nº 0197-12/16.

Afirmou que o item 39 da defesa também não havia sido enfrentado, relativo ao fato de que a apuração não poderia ser aplicada, exceto na hipótese do art. 41, inciso II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos Arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal, ou seja, a Autuada teria que se encontrar sob regime especial de fiscalização.

Também disse que não foi apreciado a alegação de “ilegalidade” do art. 10, § único da Portaria nº 159/19, nos aspectos relativos à constituição da obrigação e aplicabilidade retroativa.

Afirmou que a JJF, ao manobrar a desqualificação da “presunção”, alterou a substância do lançamento.

Disse que a Junta deturpou completamente o sentido da autuação, espelhado nos principais dispositivos indicados como infringidos e até mesmo no dispositivo da multa aplicada (que retrata omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive levantamento quantitativo de estoque), atentando contra o direito de defesa e contra a jurisprudência do CONSEF: ACÓRDÃO CJF Nº 0017-12/19 e ACORDÃO CJF Nº 0142-11/17.

Argumentou ofensa ao art. 137, do RPAF, quando não encaminhou o processo para que o Autuante se manifestasse sobre a EFD retificada, juntada em 03/08/20, ou seja, mais de 3 meses antes do julgamento.

Em seguida, tratou de outra preliminar, relativa, desta vez, a nulidade do Auto de Infração. Pontuou que houve ausência de atendimento presencial e negativas da JJF quanto à regular instrução do processo.

Arguiu também nulidade do Auto de Infração, em razão da falta de apreciação dos documentos fiscais e contábeis, em razão de falta efetiva de demonstração das supostas omissões e do erro do enquadramento legal do Auto de Infração.

Pede também nulidade pela falta de efetiva demonstração das supostas omissões, pois não espelham a comparação entre os estoques escritural e de medição, mas tão somente apontam os dados dos supostos ganhos e das disponibilidades.

Suscita nulidade do Auto de Infração por erro de enquadramento legal, Explicou que embasada a autuação na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV e art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, com a base de cálculo dimensionada conforme o art. 23-A, inciso II da mesma Lei, necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa nº 56/07, assim, nas hipóteses de

“fato gerador presumido”, situação aqui inafastável, deve ser cobrado o imposto sobre a proporção dos valores relativos às operações sujeitas o regime normal de tributação, afastada a imposição sobre importâncias pertinentes a operações sujeitas à isenção, não-incidência e substituição tributária.

Neste último embasou seu argumento nos seguintes precedentes: *ACÓRDÃO CJF Nº 0247-12/18*, *ACORDÃO CJF Nº 0225-12/12*, *ACORDÃO CJF Nº 0004-12/15*, *ACORDÃO CJF Nº 0332-12/14*, *ACORDÃO CJF Nº 0017-12/19*.

Continuou a tratar da preliminar de nulidade, argumentando impropriedade do método aplicado, inaplicabilidade da presunção legalmente permitida, está última trazendo precedentes deste CONSEF, quais sejam o *ACÓRDÃO CJF Nº 0159-12/07*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0337-11/09* e ainda o afirma que estas posições encontram respaldo na Instrução Normativa nº 56/2002.

Nesse sentido, argumentou que no caso em lide a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas. Nessa esteira, trouxe os seguintes precedentes: *ACORDÃO CJF Nº 0114-12/09*, *ACORDÃO CJF Nº 0343-11/12*, *ACORDÃO CJF Nº 0350-11/11*, *ACORDÃO CJF Nº 0387-12/12*, *ACORDÃO JJF Nº 0240-02/11*, *ACORDÃO CJF Nº 0205-11/18*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0337-11/18*, *ACÓRDÃO JJF Nº 0192-02/19*, *ACÓRDÃO JJF Nº 0121-03/19*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0087-11/18* e *ACORDÃO CJF Nº 0036-12/18*.

Explicou que a Instrução Normativa nº 56/07 expressamente exige que a não aplicação da proporcionalidade seja justificada e registrada no termo de encerramento da fiscalização, vedando até mesmo o registro do auto no sistema da SEFAZ.

Ato contínuo, tratou da nulidade por irregularidade na condição da ação fiscal, fundamentando com base na Portaria nº 445/98, arts. 1 e 3, e colacionando os seguintes precedentes: *ACÓRDÃO JJF Nº 0186-02/19*, *ACÓRDÃO JJF Nº 0159-02/19*, *ACÓRDÃO JJF Nº 0160-02/19* e *ACÓRDÃO JJF Nº 0167-02/19* e questionou o porquê de não examinar os documentos fiscais e contábeis e porquê de não listar as entradas e os estoques de medição, para as devidas apurações.

Arguiu também preliminar de impossibilidade de constatação de fato gerador diário, nesse sentido, a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47 do mesmo diploma legal), somente se poderia interpretar a inovação feita pelo parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 159/19, como sendo os ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Também defendeu preliminar de nulidade por ilegalidade da Portaria nº 159/19 e inaplicabilidade a fatos pretéritos.

Em seguida, tratou da preliminar de nulidade por utilização de dados irreais, uma vez que entendeu que as quantidades que teriam sido retiradas da EFD não refletem a realidade das movimentações realizadas pela recorrente, trouxe para fundamentar também seu argumento o seguinte precedente: *ACORDÃO CJF Nº 0268-11/16*.

Informou a Recorrente que retificou seu SPED/LMC, apresentando os reais dados de ganhos e perdas, compatíveis com suas entradas e saídas e com os valores declarados em suas DMAs e escrituração contábil, ensejando a necessidade de completa revisão, para o alcance da verdade material. Em seguida, transcreveu detalhadamente, o voto, preferido pelo Relator da JJF, no *Acórdão nº 0186-02/19*.

Ainda arguiu também preliminar de ilegitimidade passiva. Disse que a afirmativa da JJF com base no art. 6º da Lei nº 7.014/96, não se sustenta e pede que seja apontado o inciso, alínea ou parágrafo, do art. 8º da Lei nº 7.014/96, onde se encontra tal previsão.

Suscitou ainda preliminar de nulidade pela ilegalidade da Portaria nº 445/98 frente a ilegalidade do art. 10, inciso I, alíneas “a” e “b” da Portaria nº 445/98, pois o art. 128 do CTN, utilizado pela JJF para

dizer que “conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária”. O art. 128 do CTN, permite que a atribuição de responsabilidade seja realizada mediante lei. Contrário senso, a norma infralegal não pode assumir essa conduta e, assim o fazendo, é inteiramente ilegal.

No mérito, inicialmente pleiteou a aplicação do disposto no art. 155, § único do RPAF.

Afirmou que com relação à Portaria nº 159/19, a JJF, prejudicou sobremaneira a defesa, pois se negou a deliberar sobre a alegação de sua ilegalidade, e seguiu tratando da ilegalidade do parágrafo único do art. 10 da referida portaria.

Disse que a JJF admitiu “um novo critério de apuração”, o que já seria ilegal. Criou sim, a partir de uma obrigação acessória, novo fato impositivo.

Fundamentou suas razões com o seguinte precedente: *ACORDÃO CJF Nº 0268-11/16*

Explica que a previsão do art. 144, do CTN, confirma que o lançamento reporta-se “à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei vigente”. Se por um, lado não pode atribuir à norma complementar o condão de LEI, por outro não há que se falar na exceção feita pelo § 1º, do art. 144 do CTN, que permite a aplicação, ao lançamento, “da legislação”, que “posteriormente à ocorrência do fato gerador, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas” (destacamos), pois no caso sob demanda não existia o fato gerador e, sobre ele, não se fez ampliação de poderes investigativos.”

Diz que se o registro na EFD, por si só, caracterizasse o fato gerador, poder-se-ia argumentar que a IN nº 159 deu o fisco maior poder de fiscalização e aumentou critérios de apuração, permitindo que o mesmo registro, que já era considerado fato gerador, servisse ao Fisco para lançar o imposto. Contudo, a Portaria 159 ao expressar que a omissão de registro de entrada “SERÁ CARACTERIZADA” pela quantidade diária registrada no LMC, criou o próprio fato gerador.

Destacou que a Portaria 445/90, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, em se tratando da presunção estabelecida no art. 7º, inciso II da Portaria nº 445/98, onde inclusive encontra a transcrição que faz a vinculação com o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança.

Disse que essa observação revela, ainda, a ilegalidade do art. 10, inciso I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98, na medida em que atribui aos revendedores de combustíveis responsabilidade solidária, com afronta ao art. 128 do CTN (ofensa ao princípio da reserva legal) e, conseqüentemente, ao art. 8º, inciso IV, “a” e “b” da Lei nº 7.014/96. Pediu que seja reconhecida a ilegalidade ora formulada, na forma prevista no RPAF.

Afirmou que com relação aos Acórdãos citados pela defesa, não foram combatidos pela JJF e revelam a nulidade de lançamento realizados nos mesmos moldes do presente Auto de Infração, conforme demonstrativos anexos, como exemplos. A despeito da descrição da infração, feita no Auto de Infração correspondente aos referidos Acórdãos JJF nºs 0160-02/19 e 0167-02/19, homologados, respectivamente, dias 12/02/2020 e 07/05/2020, ambos pela 2ª CJF, as cobranças ali realizadas foram feitas dentro do mesmo método ora combatido (demonstrativos anexos), tendo a CJF rejeitado de forma integral a ilegalidade cometida. Disse ser a única diferença, entre os dois casos, é que na época não existia a Portaria nº 159/19, o que reforça a criação, arbitrária e ilegal, e nova hipótese de fato gerador.

Defendeu que ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o Auto de Infração tivessem sido levantadas por meio legal e 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, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” no RECURSO ESPECIAL Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Como meio de prova, pediu a ouvida da PGE sobre a extensa matéria de direito abordada,

inclusive acerca da nulidade da Decisão recorrida, o que poderá ser levado a efeito pela CJF ou, uma vez alcançada a nulidade da decisão, pela JJF. Da mesma forma requereu vistas, conjuntamente, do parecer da PGE e da Informação Fiscal, com a reabertura do prazo em 60 dias. Solicitou também que, de forma alguma, seja o julgamento pela Douta CJF realizado por “videoconferência”, pois tal método já contaminou o processo, com irreparável cerceamento à defesa.

Protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente revisão por fiscal estranho ao feito, colocando à disposição toda a documentação, fiscal e contábil, que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da Autuada nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na Instrução Normativa nº 56/07, pede e espera que o presente Recurso Voluntário seja provido, a fim de que seja declarada a nulidade da Decisão recorrida ou, com aplicação do disposto no art. 155, § único do RPAF, para que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Uma vez declarada a nulidade da decisão, requereu que se determine à JJF que adote os procedimentos do art. 168 do RPAF.

Considerando todas as razões apresentadas, o presente processo administrativo fiscal foi encaminhado para 1ª CJF, que, em 30/06/2021, encaminhou em diligência para que o autuante fizesse juntada ao PAF de todos os DEMONSTRATIVOS ANALÍTICOS e fornecesse tais levantamentos ao sujeito passivo, para que caso desejasse, no prazo de 60 dias, se manifestasse e também fosse retornado ao autuante, caso surgissem fatos novos.

O autuante anexou mídia às fls. 273/274.

O sujeito passivo apresentou extensiva manifestação às fls. 278 a 330, na qual reiterou as alegações já constantes no Recurso Voluntário, chamou a atenção para a ausência dos Registros 1300, 1310 e 1320 e também pediu pela decadência do exercício de 2015 já que a primeira intimação não atendeu ao disposto no Art. 46 do RPAF.

Defende a decadência do direito de constituição do crédito tributária, em relação aos supostos fatos geradores até 31/12/2015, trazendo o precedente do ACÓRDÃO CJF Nº 0250-11/18 e ACÓRDÃO CJF Nº 0211-12/16.

Disse ainda que se a intimação é “inválida” não pode surtir qualquer efeito, inclusive diante da contagem do “prazo decadencial”, sob pena de ter o Fisco “prazo eterno” para efetuar o lançamento.

Em seguida tratou da preliminar de nulidade em razão do cerceamento do direito de defesa, o qual disse ser extraído da simples leitura da “fundamentação/voto” da JJF, assim como do ato adotado pela Douta CJF, tendo em vista que o art. 46 do RPAF, não foi atendido.

Tratou também da preliminar de nulidade em razão das alegações defensivas não apreciadas, por clara ausência de deliberação quanto a argumentos apresentados pela defesa, especialmente no que tange a apuração diária só ser possível na hipótese do art. 41, II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos dos arts. 46 e 47, diante da ausência de efetiva deliberação sobre a alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19 e da alteração do enquadramento legal, portando do fulcro do Auto de Infração, bem como do lastro na apuração da base de cálculo, sem sequer determinar a reabertura do prazo de defesa.

Arguiu preliminar de nulidade do Auto de Infração ou da Decisão recorrida pela alteração do fulcro do lançamento, disse que o Auto de Infração é nulo, bem como a decisão da JJF, como, aliás, ao determinar o atendimento do art. 46 do RPAF, com a reabertura de prazo de defesa, tacitamente reconheceu a CJF, em relação à decisão. Trouxe os seguintes precedentes: *ACORDÃO CJF Nº 0247-11/16*, *ACORDÃO CJF Nº 0234-12/17*, *ACORDÃO CJF Nº 0013-12/15*, *ACORDÃO CJF Nº 0361-12/14* e *ACORDÃO CJF Nº 0307-12/19*.

Defendeu nulidade do lançamento com fulcro no art. 196 do CTN. Afirmou que conforme cópia

anexa, a recorrente foi cientificada que seria fiscalizada apenas em relação ao exercício de 2015. Assim, o atendimento à exigência legal só pode fazer efeito em relação a 2015, o que significa dizer que os exercícios de 2016 em diante sequer poderiam ser fiscalizados.

Em relação aos exercícios de 2016 a 2018, disse ser o Auto de Infração nulo de pleno direito, na medida em que a ação fiscal não se encontrava acobertada pelo termo exigido, embasou tal argumento nos seguintes precedentes: *ACORDÃO JJF Nº 0049-01/15*, *ACORDÃO CJF Nº 0153-12/11*, *ACORDÃO JJF Nº 0025-04/17*, *ACORDÃO JJF Nº 0121-06/19*. Em seguida, transcreveu decisão emanada do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Disse que se não for admitido o vício na condução da ação fiscal, decorrente da “ausência de termo de fiscalização para os exercícios de 2016 a 2018”, há que se pontuar, ao menos, que não se pode atribuir os efeitos pretendidos, concernentes à invalidade das retificações feitas na EFD/LMC, que devem ser tidas como espontâneas e utilizadas em revisão do feito ou nova ação fiscal.

Destacou que as retificações foram autorizadas pela SEFAZ, feitas dentro da sistemática do art. 251, § 1º do RICMS, não se pode admitir uma interpretação do mesmo art. 251, § 2º, seja fora do contexto geral das normas e sempre em detrimento do Contribuinte.

Requeru a nulidade do Auto de Infração, quanto aos exercícios de 2016 a 2018, ou que seja instalada revisão fiscal, para o cotejamento de todas as vendas e compras e estoques, com documentação fiscal, e até mesmo na escrita contábil.

A respeito do enquadramento legal apresentou as seguintes conclusões:

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

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

C - O disposto no art. 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de FLAGRANTE da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, apesar de absurda hipótese, de que essa “posse” se presume ter existido, de 2015 a 218;

D - Ao afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, a JJF alterou a fundamentação do AI, sem sequer reabrir o prazo de defesa;

E - A autuação foi levada a efeito sem considerar qualquer documento, fiscal ou contábil, e sem que fosse realizado um verdadeiro levantamento. Apenas as informações lançadas, sem compatibilidade com a verdade material e nem com os demais Registros do LMC (notadamente com os Registros 1310 e 1320), como “ganhos” no “Campo 10 do Registro 1300 do LMC”, foram validadas.”

Tratou da ilegitimidade passiva da recorrente e a ofensa ao procedimento regular em razão da Portaria nº 159/19, trazendo os seguintes precedentes: *ACÓRDÃO CJF Nº 0309-12/20-VD*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0097-12/20-VD*.

Disse que consoante demonstrativos anexos, as apurações já rejeitadas pelo CONSEF foram feitas exclusivamente através do mesmo método ora atacado (sobre lançamentos na EFD/LMC/Registro 1300), sem o exame de qualquer outro documento ou informação, fiscal ou contábil.

Tratou novamente da ilegalidade da Portaria nº 159/19, bem como da irretroatividade da mesma, no máximo se poderia a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, a partir do dia em que foi publicada, 25/10/2019.

Informou que retificou, depois da ação fiscal, seu SPED, com base nas notas fiscais, tendo juntado, 4 meses antes do julgamento atacado, os arquivos e comprovantes de transmissão. Conforme comprovantes anexos ao PAF, relativos aos estabelecimentos da autuada, incluindo o autuado teve autorização para a retificação, sendo concedido prazo, atendido em 09/06/20, até o dia 07/07/20. Os dados retificados, portanto, compõem a escrituração digital do contribuinte e não podem ser desprezados, salvo se comprovadamente não estiverem em consonância com a base documental, fiscal ou contábil.

Disse que se o desejo do Julgador é realmente “alcançar a verdade material”, como externado nas

sessões de julgamentos e como tentado mediante a diligência ora comentada, deve ao menos, antes de prolatar decisão final, investir de forma isenta na instrução do PAF, determinando diligência com o desiderato de apurar se os dados apresentados nas retificações possuem respaldo nos estoques iniciais de 2015, nas compras e vendas e na contabilidade (quantidades e valores) e, daí por diante, mês a mês e ano a ano (2015 a 2018).

Sobre verdade material trouxe o seguinte precedente: *ACÓRDÃO C/JF Nº 0268-11/16*.

Afirmou que o autuante admitiu a possibilidade de erros nos arquivos.

Trouxe declaração firmada pela empresa ENFOCK Automação Comercial Ltda., que os dados inicialmente lançados no LMC/EFD/Reg. 1300, se encontravam contaminados. A referida empresa, que presta “serviços de consultoria e gestão como franquia para o Estado da Bahia do desenvolvedor LINX S/A”, atestou que:

“Verificamos em diversas datas dentro do período compreendido de períodos 01/01/2015 a 31/12/2018, que diversos lançamentos manuais de medições de tanques foram lançados de forma incorreta em datas diferentes, e ou não lançadas, ocasionando faltas e sobras de estoque indevidas, tal fato incide diretamente no cálculo de estoques diários dos combustíveis citados.”

Enfatizou que os vícios apontados pela ENFOCK contaminaram sobremaneira os lançamentos relativos a “perdas e ganhos”, que não refletiram a verdade das movimentações dos combustíveis, com efeito cascata em detrimento da verdade material.

Reforçou que mesmo diante da ausência da EFD utilizada no Auto de Infração e dos “Registros 1300, 1310 e 1320”, analisando as planilhas que somente agora teve acesso, a recorrente reforçou sua convicção de que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”.

Disse que nas planilhas anexas, em meios físico e magnético, encontram-se todos os pontos correlatos aos vícios abordados, com inúmeros exemplos concernentes às “perdas e ganhos” e outras inconsistências na apuração. E disse que não levar em conta todas essas circunstâncias e valorar, tão somente, sem admitir a possibilidade de erros materiais, os equivocados registros de “ganhos”, já retificados de maneira legal e regular, é atentar contra a verdade material e admitir que a autuação foi lastreada, apenas, em “informações acessórias que foram erigidas à condição de fato gerador não previsto em lei”.

Ressaltou, também, que os lançamentos aqui reportados encontram suporte, em valores, na contabilidade e DMAs transmitidas ao Fisco. Disse que se a ação fiscal tivesse seguido o quanto determinado pela Portaria nº 445/98 ou pela Instrução Normativa nº 56/07, essa conclusão já teria sido tomada e o Auto de Infração não teria sido lavrado. Mas uma revisão, abrangendo os aspectos fiscais e contábeis, pode ser instaurada, como medida de extrema cautela.

Resumiu suas arguições sobre verdade material dizendo que os arquivos da EFD demonstram com clareza os totais vendidos pela recorrente em cada exercício, que não existiram vendas não registradas e que as saídas encontram respaldo nos estoques (iniciais e finais) e nas entradas/compras realizadas com notas fiscais e retenção do ICMS. Afirmou ser o lançamento de ofício totalmente improcedente.

Também pediu pela dispensa da multa por infração e acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento e diz que deve ser observado que o enquadramento legal aplicável, a multa deveria ser de no máximo 60% nos termos do Art. 42, inciso II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Informou a existência na 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, de liminar assim determinando:

“Dessa forma, diante dos argumentos expendidos e comprovados, sem adentrar no mérito, mas porque vislumbrei presentes os requisitos autorizadores, CONCEDO A LIMINAR para determinar em caráter antecedente, para determinar ao Réu que se abstenha de inscrever em dívida ativa os créditos tributários objetos dos autos de infrações objetos desta lide, ou, se já o fez, que proceda a suspensão da exigibilidade; além de se abster de realizar novas autuações e cobranças em face dos Autores com fundamento nos arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 com alterações posteriores, relativo a cobrança de recolhimento de ICMS sobre variação volumétrica dos

combustíveis acarretada pelo aumento da temperatura; ficando o Réu, ainda, impossibilitado de promover qualquer cobrança judicial ou extrajudicial, e incluir o nome dos postos de combustíveis autuados em cadastros de inadimplentes, bem como dos sócios que compõe o quadro societário, expedindo em favor destes, sempre que solicitada, a certidão negativa de débitos fiscais referente aos autos impugnados, sob pena de multa diária no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), limitado ao valor da causa, sem prejuízo das demais cominações legais em função de eventual descumprimento de ordem judicial.” (Destacamos)

Por fim, rechaçou a multa aplicada pedido a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único do CTN.

Renovou a solicitação da busca da verdade material e, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil da recorrente, revisão do lançamento, pleiteando a ouvida da PGE sobre toda a matéria de acima tratada, pediu pelo Provimento do Recurso Voluntário, a fim de que seja declarada a nulidade da Decisão recorrida, com saneamento do PAF e novo julgamento em Primeira Instância, ou 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 apresentou Informação Fiscal às fls. 445 a 467, na qual sustentou a procedência total do lançamento. Em síntese tratou das preliminares sobre a violação do princípio do contraditório e da ampla defesa, neste âmbito referente as alegações de violações à ampla defesa, devido à falta de apresentação de todas as planilhas elaboradas no procedimento de fiscalização que antecedeu o lançamento. Também tratou das preliminares arguidas pelo recorrente sobre a violação aos princípios da legalidade e da verdade material, bem como a da reserva legal.

No mérito, tratou sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feitos na auditoria fiscal, prestando informações sobre o controle dos estoques nas ciências contábeis, do inventário dos estoques, da frequência de realizações dos inventários, do controle dos estoques de combustíveis feitos pelos postos revendedores e da legalidade do procedimento de fiscalização, abordando nesta a necessidade de alteração dos procedimentos da Portaria nº 445/98, explicações sobre o caráter procedimental da referida portaria, da adequação técnica do novo procedimento de fiscalização para a identificação de fatos geradores ocorridos e da retroatividade da aplicação da nova norma procedimental.

Tratou também da apuração diária da ocorrência dos fatos geradores, bem como da inexistência de qualquer presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização. Está última abordando explicações sobre os limites físicos para a variação volumétrica dos combustíveis no Estado da Bahia, do fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD e da aplicação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98.

Ainda abordou explicações sobre os erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD, tratando sobre as retificações dos arquivos EFD apresentados, da checagem de possíveis erros no controle de estoques registrados na EFD, dos supostos erros na fiscalização apontados pelo recorrente, relativos ao cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas, erros de mediação, erros de digitalização do FECH_FISICO, erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor, das movimentações entre postos feitas sem documentação fiscal, dos volumes armazenados maiores que a tancagem registrada do posto de combustível, do posto operando como TRR, das movimentações entre o FECH_FISICO e o ESTQ_ABERT do dia seguinte, bem como sobre o levantamento quantitativo de estoque feito anualmente.

Em seguida, tratou da prova referente aos equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor. Nesse sentido, disse que a escrituração equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois, 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.

Referente a validade jurídica da EFD disse que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos.

Explicou que esses documentos são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, do tipo A1 ou A3, expedidos, em conformidade com as regras do ICP-Brasil, pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2, de 24 de agosto de 2001.

Argumentou que no caso da fiscalização efetuada, 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).

Defendeu ser inaplicável a Instrução Normativa nº 55/14, pois a sua leitura revela que ela se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), sem tratar em momento algum dos arquivos EFD.

Disse que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da impugnante deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II do CPC.

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

Afirmou que cabe a 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*” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II do CPC.

Arguiu que a ausência do registro 1300 não revela necessariamente erro na EFD, haja vista que este só deve ser informado se houver movimentação de combustíveis no posto revendedor. Se ele não for informado, pode-se concluir que não houve movimentação no posto (por exemplo, como no caso de uma reforma nas instalações).

Afirmou que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a Instrução Normativa nº 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, mas do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

Ressaltou 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 Instrução Normativa nº 56/07.

Por fim, alegou ter rebatido todos os pontos da impugnação, sustentando, com isso, a total procedência do lançamento.

A Recorrente mais uma vez se manifestou acerca da informação fiscal (Fls. 472 a 514).

Na sessão de julgamento do dia 11 de abril de 2022, realizada na 2ª CJF, o nobre Procurador da PGE/PROFIS, Dr. Raimundo Andrade informou e enviou documentos acerca de ação judicial impetrada pela empresa recorrente no decorrer do trâmite do atual Processo Administrativo Fiscal, conforme consta do Acórdão CJF nº 0109-12/22-VD.

Trata-se de uma Ação Declaratória com Pedido de Tutela de Urgência Inaudita ajuizada pela empresa, envolvendo a matriz e suas filiais, na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador tendo como Requerido o Estado da Bahia sob o número 8024453-36.2022.8.05.0001, com última distribuição datada de 24/02/2022 e tendo como referência o Processo Judicial de número 8009255-56.2022.8.05.0001, cujo direito perseguido é idêntico, nos termos postos pelos advogados da requerente no processo judicial.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0225-03/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2019, para exigir o pagamento de ICMS no valor histórico de R\$439.838,12, em decorrência do cometimento de 03 infrações, conforme já relatado acima.

Pelo que se depreende do final do relatório acima, conforme bem informado e opinado pela douta PGE/PROFIS, através do preclaro Procurador Dr. Raimundo Andrade, a existência de ação judicial em curso e impetrada pela empresa recorrente durante o trâmite do atual Processo Administrativo Fiscal contra o Estado da Bahia, abarcando matéria específica aos julgados administrativos deste C. Conselho de Fazenda do Estado, inclusive o Acórdão recorrido pela 1ª Instância inerente ao presente Processo Administrativo Fiscal ora apreciado.

Conforme já pontuado, de forma oportuna e embasada, o Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo restou prejudicado à luz da clara e precisa previsão dos artigos 126 do COTEB e 117 do RPAF/99, a seguir transcritos *in verbis*:

COTEB:

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

RPAF/99:

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

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

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

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

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

I - acompanhada do depósito do seu montante integral;

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

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

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

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

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

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

Por tudo quanto exposto, com base nos fatos, documentos e na legislação aplicável, voto por entender PREJUDICADO o Recurso Voluntário interposto, mantendo-se a procedência do lançamento em virtude da decisão de primeira instância.

Por conseguinte, restou mantida a exigibilidade do crédito tributário, ao tempo em que reitero PREJUDICADO o Recurso Voluntário, nos termos acima já postos, devendo o presente Processo Administrativo Fiscal ser remetido a PGE/PROFIS para Controle da Legalidade e adoção das medidas cabíveis, nos termos do Arts. 113 e 117 do RPAF/BA.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0081/19-1**, lavrado contra **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, no valor de **R\$438.838,13**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso 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\$293,51**, prevista no inciso IX, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05. Deve ser remetido o presente Processo Administrativo Fiscal a PGE/PROFIS para Controle da Legalidade e adoção das medidas cabíveis.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de Junho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS