

A. I. N° - 269138.0083/19-4  
AUTUADO - POSTO KALILÂNDIA LTDA.  
AUTUANTES - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 14/07/2022

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0094-01/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Existência de ação judicial em curso, impetrada pelo autuado durante o trâmite do atual Processo Administrativo Fiscal contra o Estado da Bahia, abarcando a mesma matéria específica do lançamento de ofício, importa a renúncia ao poder de se defender na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, restando prejudicada a análise das razões defensivas, à luz da clara e precisa dicção dos artigos 126 do COTEB e 117 do RPAF/99. A exigibilidade do crédito tributário deve ficar suspensa, com encaminhamento do Processo à PGE/PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis. **DEFESA PREJUDICADA.** Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 10/12/2019, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$ 291.062,39, mais multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

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 PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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, ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23, § 6º, inciso II, “b”, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 13/12/19 (DTE à fl. 22) e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 28/01/20, peça processual que se encontra anexada às fls. 24 a 59. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, conforme Instrumento de Procuração à fl. 76.

O Impugnante inicia sua peça defensiva transcrevendo as infrações ora imputadas, e solicita que, doravante, todas as intimações e notificações sejam encaminhadas para o endereço do profissional que subscreve a defesa, tudo conforme poderes especificados na procuração que anexou aos autos.

Aduz que embora o Autuante cite o art. 10, § único, da Portaria 445/98 (dispositivo que foi incluído pela Portaria 159/19), as imputações teriam suporte no art. 10, I, “b”, do mesmo diploma, que estabelece, para o caso de apuração de omissão do registrado de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, via regular auditoria de estoques, a cobrança do imposto

devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

Dessa forma, entende preliminarmente que há nulidade da autuação, a teor do art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa.

Alega que não existe relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, o fato narrado no AI. Considera que a suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de VALOR ACRESCIDO.

Assevera que para que se possa cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, “b”, da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, necessário se torna, de forma antecedente, que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea “a” do inciso I, do mesmo artigo. Pontua que o lançamento da parte que se pretende cobrar, portanto, depende da existência da parcela que lhe antecede e de sua regular apuração, e que por via conexa, não se pode simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”, como também a norma não permite a utilização, diretamente, da variação volumétrica.

Acrescenta que a norma exige, sim, que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques, para depois, com base no pedido do ICMS que seria devido por responsabilidade solidária, se pedir o imposto decorrente, pertinente ao valor acrescido. Dizendo que como não encontrou no presente AI a devida e regular apuração, via regular auditoria de estoques, do imposto pertinente à responsabilidade solidária, considera que a autuação é NULA de pleno direito.

Dentro dessa ótica, pontua que 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, que transcreveu.

De logo, ressalta que o dispositivo transcrita não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o autuado, anteriormente aos períodos indicados no AI, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, o fruto financeiro que essas vendas possibilitaram não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim, receita não tributada (omissão de saída/receita).

Partindo dessa premissa legal, diz que no caso concreto, o Autuante retirou, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Aponta que a ação fiscal elegeu apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fez totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziu o percentual de 1,8387%. Relata que o resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que no seu entendimento, a teor das Portarias 445/98 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Diante do acima exposto, ratifica o requerimento pela nulidade do lançamento, alegando ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF-BA, ou seja, também por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, da base de cálculo), e consequente cerceamento ao direito de defesa.

Entende que não existe nexo de causa e efeito entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Apesar de constar a acusação de que o autuado teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi

realizada com base em dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte.

Aduz que o Autuante se utilizou de 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 ter seguido, considera que o preposto fiscal criou quantidades ABSURDAS de omissões de entrada.

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

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

Diante desse quadro de impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis à incidência do imposto, alega que, no máximo, caberia a aplicação do art. 11, da Portaria 445, com a redação atual, e menciona que o CONSEF assim tem decidido, citando o número dos acórdãos de algumas decisões.

Ressalta que essa posição, já homologada por este Órgão Julgador, encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa 56/2002, nos seus itens 1 e 2, que transcreve.

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

Acrescenta que 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”.

Assinala 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.

Diz que a determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), pois é sabido que o setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos ao regime de substituição tributária. Ainda que assim não o fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS, conforme exemplos que trouxe a colação, às fls. 23 a 29.

Apresenta o entendimento de que, ainda que se admita que a Portaria 445/98, 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.

Volta a alegar que como consta dos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445, nem por qualquer outro instrumento legal. Considera que outro instrumento a ser seguido seria a Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização. Alega que o autuante usou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas.

Entende que 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”. Acrescenta que 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.

Conclui que não existe 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.

Registra que, julgando autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração “criado pela autoridade fiscal”, conforme exemplos que colacionou às fls. 30 e 31.

Frisa que não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal. Alega que enviou ao fisco uma gama de dados sobre suas compras, vendas, estoques, etc, que foram desprezados, via EFD e DMA, afirmando que são compatíveis em relação aos volumes totais e faturamento.

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

Assevera que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações.

Argumenta que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente feita pela Autuada, pois foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. Reclama que o Autuante pegou somente os dias em que se registrou “ganhos” e erigiu tais lançamentos a título de omissão, e que nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Salienta que o erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Reconhece que não é fácil identificar o erro agora, mas afirma que existiu, e que uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Pontua que a metodologia escolhida seguiu o status da própria e infeliz escrituração da Autuada, causando um desastre no lançamento, eivado de insegurança e irregularidades. Acrescenta que se o Autuante validou os lançamentos dos “ganhos”, haveria que validar também as “perdas”, fazendo, ao menos, a devida compensação.

Reclama que o autuante não seguiu um “roteiro legal”, apenas e tão somente pinçando parte dos lançamentos da própria autuada em sua EFD/LMC, desprezando as perdas, e mediante método não previsto em lei.

Sinaliza que nas situações cujas ementas foram transcritas, o CONSEF já descartou a adoção de

“modalidade de apuração não contemplada pela norma”. Ressalta que as Portarias 445/98 e 159/19, dispõem sobre “procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias”, como já abordado, e que não se provou que foi levada a efeito no presente caso. Entende que o parágrafo único do artigo 10 do Portaria 159/19, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma, e que sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques.

Considera que a utilização, isolada do § único do art. 10, da Portaria 159/19, mencionado no AI como 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.

Diz que outra hipótese que precisa ser investigada diz respeito a “constatação diária” dos “ganhos”, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. Assevera que a apuração se reporta a exercícios fechados, em relação aos quais foram abandonados os estoques e demais dados. Ressalta que 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 e diários, registrados, um dos componentes da auditoria de estoques.

Enfatiza que considerar de forma isolada a inovação feita pelo § único do art. 10 da Portaria 159/19, como sendo os ali mencionados “ganhos diários registrados” um dos componentes da auditoria de estoques, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Visando sustentar seu entendimento, transcreve o voto, preferido pelo Relator no Acórdão 0186-02/19.

Registra, também, que a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o Contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no AI fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Diz que 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, a própria condução da ação fiscal.

Diz que mais um ponto que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na irregular e ilegal forma de apuração. As quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. Diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos Fiscais, seria conceder o prazo legal para a retificação. Entende que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia ao autuante, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar o autuado para que fizesse as devidas correções.

Diz que lição aplicável ao caso, foi deixada pelo saudoso Julgador, Dr. José Raimundo Conceição, seguida pelos demais membros da 1ª JJF, expressada na diligência levada a efeito na instrução do AI nº 206903.0001/16-0:

*“Incabível a simples sustentação fiscal de que todo o trabalho foi baseado na EFD do contribuinte, das suas Notas Fiscais Eletrônicas emitidas e recebidas, além das informações constantes dos sistemas da SEFAZ. A VERDADE MATERIAL DEVE SER PRESERVADA DE ACORDO COM A REALIDADE DOS FATOS”.*

*“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) ”.*

Entende 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, concluindo que, conforme amplamente demonstrado, a autuação é insegura e ilegal, pois impõe um verdadeiro regime de exceção, a contribuinte em

situação regular.

Além do entendimento de que o lançamento é nulo, alega que o enquadramento da multa imposta não é adequado, e que dentro do meio que considera ilegal, seria o art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Olhando pelo lado da multa aplicável, afirma que se tem mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. Enfatiza que 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. Ao considerar que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, diz que a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração.

Cita outras decisões emanadas do CONSEF, em casos similares, que diz se aplicam à presente lide. Visando afastar qualquer possibilidade de dúvidas quanto à nulidade do procedimento fiscal, transcreve outros julgados do CONSEF, às fls. 45 a 52.

Quanto ao mérito, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados, que teriam sido declarados pelo próprio autuado, na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal.

Entende que não há que se falar em multa de 100%, e afirma que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, o que colará ao PAF. Por cautela, pede ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Assevera que o início da ação fiscal, diante de tantas evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD, e que não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme Lei 7.014/96.

Com lastro em todos os argumentos e elementos ora apresentados, 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. Repete que a autuação foi realizada a partir da extração de parte dos dados do LMC, e que as quantidades tributadas, sequer foram levantadas, pois se faria via auditoria de estoques.

Ressalta que de acordo com o quanto já questionado nas razões prejudiciais, o Parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, diz que 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.

Afirma que a apuração, por exercício fechado, como normatizado pela Portaria 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas.

Entende que admitir a aplicação isolada do Parágrafo 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.

Afirma que não existe no PAF qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação. Considera que a acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. Aduz que contrário senso, as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, ao distribuidor Raizen Combustíveis S/A, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Registra que conforme também abordado nas preliminares, mais uma vez, destaca que a Portaria 445/98, 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 pelo autuado 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.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos), e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, além de revisão por fiscal estranho ao feito. Pede e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

O autuante Jefferson Martins Carvalho, à fl. 62, diz que a petição da defesa da autuada foi anexada ao processo sem o instrumento de procuração que autorize o signatário a postular em nome do autuado. Opina que o processo deve retornar ao órgão preparador para desentranhar e arquivar a defesa, dando ciência ao autuado deste procedimento.

As fls. 64/76, o patrono do autuado se manifesta no processo, apensando cópia da última alteração contatual do contribuinte, além de juntar instrumento particular de mandato.

Tendo em vista que a falha apontada pelo autuante foi suprida pelo órgão preparador (fl. 76), esta JJF (fl. 77) converteu o processo em diligência à SAT/COPEC, para que os autuantes prestassem a informação fiscal, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação, atendendo as disposições do art. 127, § 6º, do RPAF/BA.

O autuante Jefferson Martins Carvalho prestou informação fiscal às fls. 84 a 102 (frente e verso) dos autos, inicialmente rebatendo as preliminares de nulidade suscitadas. Ratificou a fundamentação legal adotada para o lançamento fiscal, abordou os princípios da legalidade e da verdade material, defendeu a aplicação retroativa do parágrafo único, do art. 10, da Portaria 445/98, bem como afirmou inexistir presunção de omissão de entradas no procedimento fiscal realizado.

Disse que foi equivocada a conclusão do autuado de que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD, pois não se pode utilizar uma parte da sua escrita fiscal e contábil para fazer prova contra outra parte dessa escrita. Porém, destacou que o autuado pode demonstrar que seus registros na EFD estão equivocados, mas caberia a ele demonstrar com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem a incorreção dos lançamentos feitos na EFD.

Explicou 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. Em razão disso, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, admitindo que os levantamentos de estoques junto a postos revendedores de combustíveis não se limitem aos valores anualmente anotados no inventário. Essa alteração teria trazido novos procedimentos para a fiscalização que, com base no art. 144, § 1º, do CTN, pode ser aplicado aos fatos geradores ocorridos antes de sua edição.

Ressaltou 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)”. Esse percentual foi estabelecido de forma conservadora, pois corresponde a três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC nº 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”.

Esclareceu que, o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, estabelecida essa variação limite fisicamente possível, todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia. 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.

Concluiu 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.

Trouxe conceitos acerca da escrituração de inventários e enfatizou que, no caso dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso, pois devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas, escriturados no 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.

Acrescentou que existe no LMC e na EFD um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural 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 variações volumétricas. Sendo que, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Explicou, ainda, 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 (registro 1320) e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticulosamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado a cada dia no registro 1300.

Disse que em sua ação fiscal:

- 1 – refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum;
- 2 – verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum;
- 3 – checou se os valores registrados tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300 e que também não encontrou qualquer divergência.

Ressaltou, porém, que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes, não se podendo simplesmente alegar que os erros de um dia se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes.

Destacou que 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 da 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.

Acrescentou que, como 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.

Reiterou 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, 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, então, pode-se estabelecer com certeza absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado.

Ressaltou que 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.

Disse que o fisco da Bahia utiliza um critério 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.

Concluiu dizendo que a inclusão do parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 acrescentou um procedimento para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pelo próprio autuado e anotados na sua EFD.

Ressaltou 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, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96. Assim, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN nº 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 da solidariedade prevista no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Acrescentou que, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido.

Asseverou que, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Pelo contrário, os ganhos e perdas anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Ressaltou 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.

Asseverou ser obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, fazem prova contra si mesmo, e que não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário. Diante disso, disse não ter sido necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções, não havendo que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD. Enfatizou 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.

Pontuou que os levantamentos feitos e anotados pela autuada na EFD são diários e independentes, e que não se pode tomar dois ou mais dias em conjunto para “demonstrar” que os ganhos se cancelam com as perdas. Que 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 a da entrada anotada no registro 1300.

Por fim, pontuou que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD deve ser feita pelo autuado, nos termos do art. 373, II, do CPC.

Sobre a falta do registro das notas fiscais de entradas (infrações 02, 03 e 04), diz que não foi apresentada qualquer impugnação.

Ao final, diz que rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pela autuada, ratifica integralmente a autuação.

Considerando que os autuantes não anexaram, ao presente processo, o demonstrativo analítico do levantamento fiscal em meio magnético (CD); considerando a recente decisão, tomada em reunião entre os gestores do CONSEF e a COPEC; e ainda considerando que na assentada do julgamento o autuado apresentou Memorial e demonstrativos com novas alegações; esta JJF decidiu pela conversão do presente PAF em diligência à SAT/COPEC (fl. 107), para serem adotados os seguintes procedimentos:

1 – Os autuantes devem se manifestar sobre as novas alegações trazidas pelo impugnante em Memorial, que se encontra acompanhado por diversos documentos e planilhas, inclusive sobre as ocorrências que no demonstrativo dos autuantes aparecem com os Volumes Disponíveis zerados, mas onde foram apuradas omissões de entrada nos mesmos valores dos supostos ganhos, a exemplo do diesel ativado nos dias 03/05/2015, 06/07/2015, 03/10/2016, 25/01/2017, além de outras datas;

2 – os autuantes devem também esclarecer qual o período que abrange a O.S., anexando cópia da mesma, uma vez que o impugnante, na assentada do julgamento, mencionou que a mesma somente abrange o exercício de 2015, segundo informação constante do Termo de Início de Fiscalização;

3 – Os autuantes também devem anexar ao processo o demonstrativo analítico do levantamento fiscal em meio magnético (CD);

4 – Reabrir o prazo de defesa por 60 (sessenta) dias, na forma do disposto no art. 123, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para que, querendo, o autuado possa se manifestar a respeito.

Foi anexado às fls. 112 a 125, o memorial acima mencionado, onde o autuado dizendo que a matéria objeto de discussão é semelhante àquela discutida no AI 269138.0114/19-7, lavrado contra a empresa Vitórios Distribuidor de Petróleo Ltda, que se encontra na PGE para análise das questões de direito suscitadas pela defesa, requer que o presente PAF seja remetido ao órgão de Controle de Legalidade, para igual exame, ou que o julgamento seja suspenso até que a Autuada seja instada e se manifeste sobre o entendimento da PROFIS/PGE.

Em seguida suscita a nulidade do lançamento fiscal, argumentando que a Ordem de Serviço 50744/19, somente autorizou efeitos para o exercício de 2015, segundo o Termo de Início. Reclama que a fiscalização invadiu os exercícios de 2016 a 2018.

Na sequência passa a ratificar os demais questionamentos já trazidos anteriormente como: falha no enquadramento legal, aplicabilidade da Instrução Normativa 56/07, ilegitimidade passiva, ilegalidade da Portaria nº 159/19 que alterou a Portaria nº 445/98.

Na oportunidade, acrescenta que constam nos demonstrativos sintéticos, que ressalta serem os únicos ofertados à Autuada para o exercício do direito de defesa, uma enormidade de datas em quais os “ganhos” superam as “disponibilidades”, bem como inexistência de disponibilidades, o que considera evidenciar a inconsistência dos dados carreados ao PAF.

Aduz que não se pode admitir que a “disponibilidade seja zero” e cita alguns exemplos: 03/05/15, óleo diesel; 25/01/17, diesel aditivado; 06/07/15, óleo diesel; 03/10/15, óleo diesel; 01/07/16, óleo diesel; 25/01/17, óleo diesel. Menciona que as quantidades, às vezes, superam as capacidades dos tanques da Autuada, e que, além disso, os levantamentos apresentam 3 tipos de óleo diesel, misturados, que possuem preços diversos, causando outra mácula na autuação.

Reclama que a planilha sintética lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos “ganhos”. Frisa que a existência de erros de lançamentos provoca efeito cascata nos dias subsequentes, nos quais o sistema, também por falha, “faz ajustes automáticos”, visando as “compensações”. Diz que por isso aparecem dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”, mas que uma apuração baseada nos estoques e nas totalizações das vendas, todas registradas e declaradas, comprovará que não existiram compras sem documentação fiscal.

Ao final, trazendo à colação parte de outras decisões, solicita a dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento, além de revisão do mesmo, e ouvida da PGE sobre toda a matéria de direito acima tratada, para que seja declarada a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O autuante se manifestou à fl. 131 (frente e verso), inicialmente frisando que uma ordem de serviço é um ato administrativo ordinatório que busca disciplinar o trabalho da fiscalização. Diz que no caso em questão, foi emitida uma ordem de serviço para uma auditoria sumária de média complexidade, e que esse tipo de ordem de serviço engloba vários contribuintes. Cita a Port. 31/2010 que “disciplina os critérios de atribuição de pontos da Gratificação de Atividade Fiscal — GF”, e afirma que a Ordem de Serviço 505744/19 não é irregular como alega a impugnante.

Sobre a tancagem da impugnante, esclarece que é comum os postos manterem combustíveis armazenados nos seus caminhões-tanque, por exemplo, quando se sabe que haverá um aumento de preço dos combustíveis. Expõe que não há necessidade de um “tanque clandestino” como a impugnante sugere, o que também é possível, mas não foi considerado pela fiscalização.

Explica que um posto revendedor de combustíveis roda seus estoques em dias, e que por isso o controle deve ser feito diariamente para que seja efetivo. Enfatiza que não houve falha técnica nos registros da movimentação de combustíveis feitos pela impugnante, mas o que havia anteriormente era a aplicação de uma metodologia de fiscalização anual que é inapropriada quando aplicada aos postos, mormente quando já existe um controle diário desses estoques.

Considera absurda a afirmação que “foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios” com a Port. 159/19. Pontua que o levantamento quantitativo de estoques, primeiramente estudado nas Ciências Contábeis, é uma ferramenta para a apuração e não de criação de fatos geradores. Diz que a portaria não criou fato algum, apenas trouxe novos procedimentos que permitiram identificar os fatos ocorridos, e que por serem normas procedimentais, retroagiam conforme autoriza o art. 106, II, do CTN.

Ao final, diz que descabe qualquer alegação de que os valores cobrados se referem a uma presunção.

O autuado apresentou nova impugnação às fls. 140 a 159, ratificando integralmente todos os pronunciamentos anteriores.

Reclama que o autuante não atendeu a solicitação da diligência para que fosse anexado ao processo o demonstrativo analítico do levantamento, bem como os Registros 1310 e 1320. Ressalta que tais demonstrativos que serviriam para comprovar os estoques escriturais e de medição, e que sua ausência ofende o art. 146, do RPAF.

Alega que as retificações feitas na EFD devem ser consideradas, caracterizando a espontaneidade das mesmas.

Argui a decadência da autuação por entender que a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46, do RPAF.

Traz a colação diversas decisões, visando corroborar com sua alegação.

Ao final, voltando a trazer as alegações no que diz respeito as supostas falhas do levantamento fiscal, ratifica o pedido de ouvida da PGE, e o julgamento pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O autuante se manifestou, à fl. 179 (frente e verso), dizendo que o contribuinte não trouxe ao processo qualquer novo argumento que já não tenha sido rechaçado anteriormente.

Conclui aduzindo que a defesa não ilide a autuação.

Foi obtida informação de que a empresa autuada impetrou ação judicial contra o Estado da Bahia, abarcando a matéria específica deste lançamento de ofício, conforme Processo nº 8009255-56.2022.8.05.0001.

## VOTO

O Auto de Infração em exame, refere-se à falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas 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

Preliminarmente, verifico que a empresa autuada impetrou ação judicial contra o Estado da Bahia, abarcando a matéria específica deste lançamento de ofício, conforme Processo nº 8009255-56.2022.8.05.0001, com sentença em primeiro grau já deferida em favor do contribuinte.

O caput do art. 117 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estabelece que “*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*”.

Já os artigos 126 e 127-C, IV do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB estabelecem que:

“*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.*

...

*Art. 127-C. Encerra-se o processo administrativo fiscal, contencioso ou não, com:*

...

*IV - a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência da escolha da via judicial.”*

Conforme se verifica da leitura dos dispositivos legais acima reproduzidos, a escolha pelo Contribuinte pela via judicial importa em desistência da defesa pela via administrativa, situação na qual o processo deve ser encaminhado à PGE/PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, inclusive acompanhamento do processo no âmbito do judiciário.

Ressalto ainda, que conforme disposto no art. 167, I a III do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de invalidade em tese de lei ou outro ato normativo vigente no ordenamento jurídico, a negativa de aplicação de ato normativo emanado dos poderes Legislativo e Executivo e as decisões transitadas em julgado proferidas por membros do Poder Judiciário.

Diante do exposto, fica PREJUDICADA a análise do mérito da defesa interposta, devendo o processo ser encaminhado à PGE/PROFIS para a adoção das medidas cabíveis.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a defesa interposta e declarar **PROCEDENTE** a infração 1 constante no Auto de Infração nº 269138.0083/19-4, lavrado contra o **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, no valor de **R\$ 291.062,39**, acrescido da multa prevista no art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Deverá, a autuada, ser cientificada desta Decisão, com posterior remessa dos autos à PGE/PROFIS para a adoção das medidas cabíveis, conforme art. 126 do COTEB.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de junho de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR