

A.I. Nº - 269138.0078/19-0
AUTUADO - POSTO KALILÂNDIA LTDA.
AUTUANTES - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVES MOREIRA
ORIGEM - SAT – COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/10/2022

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0144-02/22-Vd

EMENTA: ICMS. 1. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. CONSTATAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. ESCOLHA DA VIA JUDICIAL. ESGOTADA. Exigido o imposto na condição de sujeito passivo por substituição tributária, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada, inseridos a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte no Registro 1300 da EFD, espelho dos dados contidos no LMC. Infração parcialmente alcançada pela decadência com base no art. 173, inc. I do CTN. Entretanto, o ajuizamento da discussão pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, no processo administrativo fiscal, estando a impugnação quanto a ela prejudicada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS NÃO TRIBUTADAS. b) MERCADORIA OU SERVIÇO TOMADO. A legislação autoriza a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, que no caso concreto, corresponde a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas, que adentraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Infrações alcançadas pela decadência na forma do art. 173, inc. I do CTN. Afastada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 10/12/2019, para exigir o crédito tributário no valor de R\$ 214.560,54, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas.

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 terceiros desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão do registro da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

ICMS exigido R\$ 214.296,62, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, apurado nos períodos de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98.

INFRAÇÃO 02 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa percentual no valor de R\$ 207,00, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, reduzida retroativamente em obediência à Lei nº 13.461/2015 c/com o art. 106, inc. II, alínea “c” da Lei nº 5.172/66 – CTN, correspondente ao período de julho, setembro e novembro de 2015.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 03 – 16.01.02 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa no percentual de 1% sobre o valor de cada nota fiscal, no montante de R\$ 56,92, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, correspondente ao período de março e agosto de 2015.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 23 a 62, onde inicialmente requer que todas as intimações e notificações afeitas ao processo sejam encaminhadas para o endereço do seu representante legal indicado na defesa.

Registra que a exigência, relativa à infração 01, embora tenha como suporte o art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98, o dispositivo correto a ser citado é o art. 10, inc. I, alínea “b” da citada portaria, 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, fato que demonstra inexistir relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e o fato narrado na infração.

Complementa 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.

Ressalta que para cobrar a parcela de ICMS, conforme prevê o inc. I, alínea “b”, da Portaria nº 445/98, com redação dada pela Portaria nº 159/19, é necessário que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea “a” do inc. I do mesmo artigo.

Defende que a cobrança da parte, depende da existência da parcela que lhe antecede e de sua regular apuração, ou seja, não se pode simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”, como também a norma não permite a utilização, diretamente, da variação volumétrica, sendo exigido que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques e cobrar o ICMS que seria devido por responsabilidade solidária.

Adverte que não estando na autuação a devida e regular apuração, obtida através de auditoria de estoques, do imposto incluído no rol da responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias sem documentação fiscal, a infração 01 é nula.

Pondera que admitindo o lançamento amparado na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto”, prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, tudo conforme extraído dos demais dispositivos indicados como infringidos, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria nº 445/98, copiado, deve-se observar o expressamente previsto na citada portaria.

Conclui, portanto, que a exigência fiscal, deveria indicar que a empresa, anteriormente aos períodos indicados no Auto de Infração, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e como consequência obteve ganho financeiro decorrente dessas vendas, que o

possibilitou adquirir mercadorias que não foram tributadas pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada, ou seja, omissão de receita.

Complementa que, baseado na narrativa dos autuantes, a exigência não estaria adequada, pois, recairia sobre a “responsabilidade solidária”.

Frisa que os autuantes extraíram do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, ou seja, selecionaram apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%, cujo resultado foi considerado como “ganho excessivo”, considerados como “omissão de entradas”, ocorrência que, a teor das Portarias números 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, em exercícios fechados.

Argui uma segunda preliminar de nulidade da infração 01, desta vez, argumentando que houve ofensa ao art. 18, incisos I e IV, “a” do RPAF/99, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, assim como das bases de cálculo, e consequente caracterizou cerceamento do direito de defesa.

Salienta não existir nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada, pois, apesar de acusação de aquisição de combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LCM, o que, por si só, descharacteriza qualquer ação dolosa por parte do contribuinte.

Ressalta que os autuantes se utilizaram de apenas um dos dados registrados no LMC, extraindo apenas a parte da escrituração que se mostrou conveniente e, assim, além de atentarem contra o conjunto da norma que dizem ter seguido, criaram quantidades de omissões de entradas, que entende absurdas.

Ensina que o conceito expresso no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, pressupõe que se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “*omissão de receitas anteriores*”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS, 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.

Acrescenta que no caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que recai na 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.

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

Assim, conclui que na impossibilidade de se caracterizar as saídas anteriores sem nota fiscal como a incidência do imposto, no máximo caberia a aplicação do art. 11, da Portaria nº 445, com a redação atual, como já decido pelo CONSEF, conforme Acórdãos CJF nº 0159-12/07 e CJF nº 0337-11/09.

Salienta que esse entendimento encontra respaldo na Instrução Normativa nº 56/2002, nos itens 1 e 2, transcritos, que trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no art. 4º, § 4º da Lei nº 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 nº 7.014/96, os valores*

relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária”.

Destaca a determinação de 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*” e afirma que no caso em discussão, a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a inexistência de qualquer indício de prova de aquisições anteriores de mercadorias sem documento 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.

Frisa que a norma prevê a aplicação de outros roteiros de fiscalização, por exemplo, o exame dos registros contábeis, uma vez que empresas do setor varejista de combustíveis comercializa exclusivamente produtos submetidos ao regime de substituição tributária.

Interpreta que a forma de apuração determinada pela Portaria nº 445/90, pela via da “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, observando a necessidade de ser aplicada a regra da proporcionalidade, como entende o CONSEF e a PGE/PROFIS, conforme ementas transcritas dos Acórdãos CJF nº 0114-12/09, CJF nº 0343-11/12 CJF nº 0350-11/11, CJF nº 0387-12/12, JJF nº 0240-02/11, CJF nº 0205-11/18, CJF nº 0337-11/18, JJF nº 0192-02/19, JJF nº 0121-03/19, CJF nº 0087-11/18 e CJF nº 0036-12/18.

Pondera que que a Portaria nº 445/98, extrapola a lei, possibilitando contemplar as operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, e assim, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular, pois, contraria o prescrito no art. 1º da citada portaria e transcreve o teor do art. 3º, da mesma, quanto aos cuidados requeridos no procedimento fiscal.

Volta a afirmar que a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria nº 445/98, nem por qualquer outro instrumento legal, “*nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90*”, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização, visto que os autuante usaram apenas um dos dados do LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas.

Repisa que é conclusivo 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 considerado “omissão”.

Defende que as perdas, também registradas, haveriam que ser consideradas, apurando-se, ao final de cada exercício as diferenças existentes.

Afirma não existir base legal para o método de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos, pois, não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido.

Transcreve ementas de julgados do CONSEF em situações semelhantes, cujo posicionamento foi pela ilegalidade do meio de apuração, conforme ementas dos Acórdão JJF nº 0186-02/19, JJF nº 0159-02/19, JJF nº 0160-02/19, JJF nº 0167-02/19, reproduzidas.

Lembra não de caber as autoridades fiscais criar métodos de apuração, que utilizam apenas parte dos dados informados pelo contribuinte, já enviados ao Fisco através da EFD e DMA, cujos registros demonstram compatibilidade entre os volumes totais e o faturamento e formam um conjunto de informações, inteiramente desprezadas.

Frisa a apuração foi baseada nos registros de ganhos no LMC, feitos de forma equivocada, fato que poderia ser observado pelos autuantes, por ser impossível a ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, além da incompatibilidade que pode ser constatada nas

situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis, superando as capacidades dos tanques.

Diz ser necessário haver conluio entre a autuada e o distribuidor, pois os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações.

Assegura que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, sendo que até o presente a autuada que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências, cujas quantidades arroladas são exatamente aquelas equivocadamente lançadas no LMC, onde os autuantes colheram apenas os registros “ganhos” caracterizando-os como omissão e desprezando as perdas.

Questiona a possibilidade de ter se gerado ganhos absurdos, que atribui a erros escriturais decorrentes do sistema, aventando a possibilidade de ter somado os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural, admite não ser fácil identificar o erro agora, mas, garante que ele existiu e somente uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Indaga o porquê de, existindo outras informações de compras e vendas, somente foram consideradas os registros dos “ganhos”? Já que estes que indicavam claros equívocos, não foi adotado outro meio de apuração? E conclui que a metodologia escolhida se baseou na escrituração equivocada, contaminando de insegurança e irregularidades o lançamento, pois se os autuantes consideraram os lançamentos dos “ganhos”, haveria também de considerar as “perdas”, proporcionando a compensação dos valores.

Adverte que a autuação não seguiu um roteiro previsto na legislação, computando apenas parte dos lançamentos da EFD/LMC, desprezando as “perdas”, usando critérios diversos construindo dados fictícios para considerá-los fato gerador do ICMS, confirmado que apenas as informações equivocadas da escrituração serviram de base de cálculo.

Repisa que conforme ementas de julgados do CONSEF já transcritas, há de se descartar essa modalidade de apuração, pois, as Portarias nº 445/98 e nº 159/19, dispõem sobre procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias, o que não foi considerado no presente caso.

Explica que o parágrafo único do art. 10 do Portaria nº 159/19, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma. Sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, através da qual se pode obter a comprovação da omissão de registro de entradas, segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas”, em cada exercício fechado.

Acrescenta que a Portaria nº 445/98, tem como objetivo esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, e proporcionar um entendimento uniforme na aplicação da norma, estabelecendo um conjunto de normas procedimentais, limitada pela Lei nº 7.014/96 não podendo ser interpretada de forma isolada, como fizeram os autuantes.

Complementa que utilização, isolada, do parágrafo único do art. 10, da Portaria nº 159/19, cria uma hipótese de “*presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto*”, não contemplada no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, portanto, claramente ilegal.

Aponta como outro vício na apuração, o fato da constatação diária dos ganhos e de forma isolada do conjunto da auditoria de estoques, uma vez que a apuração corresponde a exercícios findos e fechados, sendo impossível adotar tal critério de apuração diária, exceto na hipótese do art. 41, inc. II da Lei 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos artigos 46 e 47, do mesmo diploma legal, e assim, entende somente ser possível interpretar o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 159/19, como sendo os ganhos diários registrados, um dos componentes da auditoria de estoques e não considerá-los isoladamente, pois assim, se criaria uma nova e ilegal hipótese de presunção.

Transcreve o voto, preferido no Acórdão 0186-02/19, repetidos nas demais decisões já citadas para corroborar com os argumentos.

Registra que a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o contribuinte, ainda que a interpretação dada pelos autuantes fosse legal e válida, e assim, somente poderia alcançar os fatos geradores a partir de 25/10/2019, data de sua publicação.

Indica como outro fato a ser analisado são os registros LMC/1300 EFD, utilizados na irregular e ilegal forma de apuração, pois as quantidades selecionadas da EFD, são tão absurdas que não reflete a realidade das movimentações diárias.

Aconselha que, diante das inconsistências na EFD, os autuantes adotando uma postura correta deveria conceder o prazo legal para a retificação dos arquivos, pois o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção.

Cita como lição, aplicável ao caso, transcrevendo trecho da diligência levada a efeito na instrução do Auto de Infração 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.”

Pondera que se cometeu alguma irregularidade, esta se limitou ao campo das obrigações acessórias, ou seja, inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, da multa prevista na lei.

Conclui que ficou comprovado que a autuação recaiu, simplesmente, sobre os volumes lançados, equivocadamente pela autuada, em sua EFD, a título de “ganhos”, não tendo sido realizada uma auditoria de estoques, não existindo nexo entre a acusação, operações não escrituradas e a realidade dos fatos, ganhos diários registrados na EFD/LMC e assim, afirma que o lançamento não é apenas nulo, pois, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa aplicável seria a prevista no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei 7.014/96.

Aponta como mais uma da precariedade, a multa aplicada, uma vez que a Portaria nº 159/19, alterando o art. 10 da Portaria nº 445/98, preconiza, no item 1 do inc. I alínea “a”, que a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo, Lei nº 7.014/96, art. 42, inc. III, alínea “g”, ou seja, a autuação apresenta mais uma ilegalidade quando da tipificação da multa pela suposta e não comprovada, infração.

Menciona decisões do CONSEF, em casos similares, que se aplicam ao caso presente com o propósito de afastar qualquer possibilidade de dúvida quanto à nulidade do lançamento, conforme ementas transcritas dos Acórdãos CJF nº 0230-11/18, CJF nº 0204-11/15, CJF nº 0077-12/11, JJF nº 0158-03/16, JJF nº 2204-04/01, CJF nº 0183-12/09, CJF nº 0035-12/06, CJF nº 0009-12/09, CJF nº 0395-11/07, JJF nº 0294-05/11, CJF nº 0013-11/04, CJF nº 0054-12/19, CJF nº 0002-12/11, JJF nº 0142-05/16 e CJF nº 0018-11/19.

No mérito, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou, para a autuação, apenas uma parte dos dados inconsistentes e declarados na EFD/LMC.

Pondera que ainda sendo as quantidades declaradas verdadeiras e a apuração regular, não haveria que se aplicar a multa de 100%.

Solicita o prazo de 60 dias, contados do protocolo da defesa, para a juntada aos autos a sua EFD, incluindo seu LMC retificado e justifica o prazo requerido, por demandar de muito tempo e trabalho para retificar as inconsistências.

Afirma apresentar em anexo mídias contendo os lançamentos originais de 2015 e 2016, usados na autuação e requer ao julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Salienta se constituir mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada, as quantidades, movimentação comercial, constantes nas DMAs, fato que entende reforçar a necessidade de se determinar a correção da EFD, que não sendo atendida, aplicar-se-ia a multa correspondente.

Aponta que a base de cálculo adotada não encontra amparo no art. 23 da Lei nº 7.014/96, especialmente se observadas as alterações promovidas pela Lei nº 14.183/19, não encontrando também compatibilidade com o art. 10, inc. I, alínea “b” da Portaria nº 445/90.

Requer que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material.

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

Lembra que a apuração, por exercício fechado, normatizado pela Portaria nº 445/98, exige que todos os dados disponíveis sejam computados: estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições e devem constar das planilhas da auditoria. As perdas devem se juntar as saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas. Portanto, aplicar isoladamente o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei nº 7.014/96, o que conduz à improcedência do lançamento.

Ao abordar as infrações 02, 03 e 04, afirma que elas demonstram que os autuantes investigaram os registos de entradas da autuada e não identificaram entradas de combustíveis que não teriam sido registradas na EFD. Essa ausência de constatação comprova que a autuada não deixou de registrar suas entradas de combustíveis, tendo registrado todas as compras, não existindo no Auto de Infração qualquer indício de que foram realizadas aquisições de mercadorias sem documento, pois, tais operações, foram identificadas.

A acusação não encontra amparo legal, estando ela baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. 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.

Adverte que a Portaria nº 445/90, nesse aspecto, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, portanto, deveria se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as receitas omitidas, fato que enseja a improcedência da cobrança.

Aduz que caberia ao Fisco adotar outros roteiros de auditoria, como preconizado pelo item 2 da IN nº 56, abstendo-se de utilizar roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, colocando à disposição toda a documentação necessária para a realização de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação com a aplicação na IN 56/07.

Requer também a revisão por fiscal estranho ao feito e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado, improcedente.

Tendo, no processo instrutório identificado a ausência da informação fiscal a ser prestada pelos autuantes, nos termos do artigo 126 do RPAF/99, os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, decidiram converter o processo em diligência para a Inspetoria de origem, a fim notificar os autuantes para prestar a informação fiscal.

Em cumprimento à diligência, um dos autuantes presta a informação às fls. 91 a 111-v, onde inicialmente reproduz resumidamente os argumentos da defesa e em seguida aborda as arguições de supostas nulidades, utilizando-se do princípio da legalidade, insculpido no art. 37 da Constituição Federal, transcrevendo lição de José dos Santos Carvalho Filho e Celso Antonio Bandeira de Mello.

Lembra que o procedimento fiscalizatório a busca da verdade material finda quando a autoridade fiscal entende ter descoberto as provas necessárias para embasar o lançamento do imposto, dentro de um sistema de referência, razão pela qual, ao utilizar os registros da EFD como prova, deve-se considerar que:

- (i) O art. 226 do Código Civil: Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.
- (ii) O art. 417 do Código de Processo Civil – CPC: Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.
- (iii) O art. 373, inc. II, do CPC: O ônus da prova incumbe: inc. II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.
- (iv) O art. 419 do CPC: A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

Reproduz os argumentos defensivos, sobre este aspecto e informa não haver fundamento na censura, pois, a EFD faz prova contra a ela, art. 226 do CC e art. 417 do CPC, e o LMC físico e seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade, art. 419 do CPC, não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Frisa que isso não impossibilita a autuada demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, art. 417 do CPC, contudo, cabe a ela 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 na EFD, art. 373, inc. II do CPC.

Pontua que os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos; a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital; o ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da autuada; e pela indivisibilidade da escrituração contábil, o LMC não faz prova contra a EFD. Reforça que a prova dos alegados erros na EFD, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base na documentação existente.

Ao abordar a aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, salienta que no caso dos postos revendedores de combustíveis – PRC, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD

Informa que até a publicação do citado dispositivo, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização aos levantamentos quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário.

Frisa que o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, alterou o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, os inventários de cada combustível são realizados diariamente e assim foi permitido que esses inventários diários fossem levados em consideração.

Observa que o art. 144, § 1º do CTN, que autoria se aplicar ao lançamento a legislação que posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliou os poderes de investigação das autoridades administrativas outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios.

Conclui que a Portaria nº 159/19 trouxe tão somente novos procedimentos para a fiscalização, portanto, deve ser aplicada a retro citada norma do CTN para garantir o emprego do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 aos fatos geradores já ocorridos.

Pontua a inexistência de presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização.

Assegura que o percentual de 1,8387% citado na Portaria nº 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 AGENCIA NACIONAL DE PETRÓLEO – ANP, de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92, criando 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, conforme decisão do processo TJSE, AC 201900803746, o que não configuraria fato gerador do ICMS TJPB, Ag nº 2007509-66.2014.815.0000.

Portanto, o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção , mas de uma ilação cuja *(i) Premissa maior associada a resultados conhecidos*: 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; *(ii) Premissa menor*: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico; e: *(iii) A dedução é*: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Conclui que estabelecida essa variação, limite fisicamente possível, todo valor além desse, forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia. 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.

Acrescenta que o lançamento foi baseado nos dados do SPED Fiscal, portanto, não houve cerceamento de defesa. Os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores. Assim, não há que se falar em prejuízo à ampla defesa.

Assevera que os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, por ser norma procedural, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos e não traz qualquer presunção.

Explica que essencialmente estudados pelas ciências contábeis, os estoques referem-se as mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico, atualmente a análise e classificação dos estoques se tornaram muito mais complexas, conforme lição de Eliseu Martins (Contabilidade de Custos).

Assim, diante dessa complexidade, explana que a Portaria nº 445/1998, não criou conceitos novos de contabilidade, mas, foi publicada para “*orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais*” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais no seu trabalho cotidiano “*face a diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações*”. Assim, não se

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

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

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

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

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

Destaca que no caso particular 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. Também devem ser escriturados todos os inventários de combustíveis em um livro específico, o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, instituído pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC nº 26/1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital – EFD, no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos de:

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

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

Salienta 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 a Portaria DNC nº 26/92.).

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

Explica que na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três registros: 1300, 1310 e 1320, cujos campos que descreve. Assim, afirma que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e depois consolidadas por combustível no registro 1300. As saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticulamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado a cada dia no registro 1300. O processo é repetido a cada dia, sendo cada dia independente dos anteriores e dos seguintes.

Indica os possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD, descrevendo os registros que o contribuinte deve fazer diariamente ou DT_FECH no registro 1300.

Admite que como em toda atividade humana, é possível a existência de erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, que tendem a ocorrer nas seguintes maneiras:

- (i) ESTQ_ABERT: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma, quando houver mais de um tanque e transposição do registro 1310 para o registro 1300;
- (ii) VOL_ENTR: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD, ou erro na data do registro;
- (iii) VOL_D1SP: erro na soma do ESTQ_ABERT com VOL_ENTR;
- (iv) VOL_SAIDAS: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma, quando houver mais de um bico, e transposição do registro 1320 para o 1300;
- (v) ESTQ_ESCR: erro na subtração do VOL_SAIDAS do VOL_DISP;
- (vi) FECH_FISICO: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD;
- (vii) VAL_AJ_GANHO: erro na subtração do FECH_FISICO do ESTQ_ESCR, quando o FECH_FISICO for maior ESTQ_ESCR; e,
- (viii) VAL_AJ_PERDA: erro na subtração do ESTQ_ESCR do FECH_FISICO, quando o ESTQ_ESCR for maior FECH_FISICO.

Salienta que no trabalho realizado:

- a) Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum;
- b) Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum;
- c) Checou se os valores registrados no campo VOL_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais a anotada no registro 1300 e novamente, não encontrou qualquer divergência.

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

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

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

Apresenta figuras que mostram as repercussões dos erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física.

Faz o mesmo para: Movimentação de combustíveis sem perdas ou ganhos; Falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor dela; Movimentação de estoques de combustíveis sem entradas e sem ganhos ou perdas; e Entrada anotada, mas sem entrada física no estoque e gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada.

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

Lembra que a Portaria DNC nº 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada. Ou seja, um posto revendedor não pode se excusar dos valores anotados na sua escrituração diária simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%, sendo a margem da SEFAZ de 1,8387%, mais de três vezes superior. Assim, admite que erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Acrescenta que além de erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de valor diferente do realmente medido, sendo que a prova desse tipo de erro deve ser feita pelo contribuinte “*com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos*” - item 2.1.2 da norma NBC – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.

Ressalta que não pode ser contraditória a lógica dos argumentos da defesa, pois se assim for, estará fatalmente errado não podendo prevalecer.

Garante ter refeito todas as somas dos campos que resultam dessas operações nos registros 1300, 1310, 1320 e não foram encontrados erros; verificou as transposições dos registros 1310 e 1320 para o 1300 e verificou se os valores registrados no campo VOL_ENTR tinham notas fiscais com suas datas de entradas registradas no bloco C da EFD. Em todos os casos não foram encontrados erros.

Repisa que a alegação da defesa de que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes, não pode prosperar posto que os controles de estoque de combustíveis nos postos revendedores são feitos diariamente.

Apresenta tabela exemplificativa para demonstrar a precariedade do argumento defensivo.

Fazendo referência aos erros de medição diz que estes seriam no máximo de alguns litros, mesmo considerando o uso de instrumentos rudimentares, mas nunca gerariam perdas ou ganhos acima de 0,6% do VOL_DISP imposto pela ANP. Para fazer prova da ocorrência de tais erros, diz ser necessário que o posto revendedor apresente a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático do tanque – ATG.

Quanto aos possíveis erros de digitação, pontua também haver limites para estes, sendo somente possível quando se identifica a digitação equivocada de ordem dos algarismos.

Diz que outros fatores podem ocasionar ganhos ou perdas que se somarão aos erros de digitação que pode ser no máximo o VAL_AJ_GANHO e no mínimo VAL_AJ_GANHO – 0,6% x VOL_DISP.

Indica que também podem ocorrer erros de registros decorrente do despejo de combustível nos tanques sem a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou anotado em datas diferentes, fato que implicará em um falso ganho ou falsa perda quando houver o registro sem a entrada física da mercadoria, cuja dinâmica demonstra em figura explicativa.

Frisa que por estas razões, conferiu as datas de cada entrada nos registros 1300 com as datas das notas fiscais no registro C100, sem encontrar qualquer erro. Assim, a autuada poderia comprovar suas alegações com base em documentação externa, o que não ocorreu.

Aponta como outra ocorrência possível a provocar diferenças nos estoques, as vendas após o encerramento das atividades do posto e antes da abertura do dia seguinte ou ainda a entrada de combustível nesses períodos, tratando-se, pois, de situações a serem analisadas caso a caso que indicam a ausência de informações da movimentação de combustível no registro 1300, porém não repercutem no cálculo de perdas e ganhos.

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

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

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

Pontua que os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo do ICMS estão anexados aos autos, não se podendo falar em ausência da demonstração da base de cálculo ou ausência de fato gerador. A simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD, devendo estes serem comprovados pelo contribuinte.

Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrita do posto, transcreve o art. 226 do Código Civil e o art. 417 do Código de Processo Civil, os quais atribuiu como suporte para o entendimento que a escrituração, equivale a confissão extrajudicial do fato que se deseja provar. Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário, conforme art. 373 do CPC.

Transcrevendo o art. 419 do CPC, frisa que não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece. Por exemplo, não pode apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital. Assim, deve-se aplicar a ainda atual lição de J. X. Carvalho de Mendonça

Salienta que a indivisibilidade da confissão, a dos registros ou lançamentos nos livros dos comerciantes tem trazido dificuldades práticas, que prevalece em toda a extensão quando as partidas ou lançamentos acham-se entre si presos por laços de conexidade. Se, porém, as partidas são distintas, separadas, ou se referem a fatos diversos, não pode ser invocada a indivisibilidade,

impedindo assim de o contribuinte apresentar o LMC como prova contra o registro 1300 da EFD, porque tratam dos mesmos registros.

Transcreve o art. 247 do RICMS/2012 para firmar que os documentos da EFD são assinados digitalmente conforme as regras do ICP-BRASIL, portanto tem plena validade jurídica nos termos da MP 2200-2, de agosto de 2001.

Quanto as inconsistências nos arquivos EFD apresentados, afirma que são aquelas tratadas no art. 247, § 4º do RICMS/12. Uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. No caso da autuação, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou 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).

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

Registra a inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 55/2014, tendo em vista que se aplica aos arquivos no formato SINTEGRA e não aos arquivos da EFD.

Pondera que aos erros nos registros 1300 da EFD, inicialmente, a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da autuada deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II do CPC, transcrita.

Complementa 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 tome as devidas providencias para resolver as “irregularidades” que alega, não bastando a justificativa de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que a respalde.

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

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

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

Frisa que não foram encontradas inconsistências que suscitassem esclarecimentos pelo empresário. Assim, não foi necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD.

Ressalta 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.

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

Conclui que não adianta apenas alegar que “*inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC*”, pois cabe a autuada demonstrar “*com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos*” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do art. 373, II, do CPC.

Sobre o cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas emissões de entradas de combustíveis, ressalta que além dos motivos indicados acima, a Portaria nº 445/98 também tem o propósito de esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, reproduzido, com vistas a proporcionar a fiscalização e demais instâncias da SEFAZ entendimento uniforme na aplicação da aludida norma.

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

Destaca que o art. 7º, inc. II, da Portaria nº 445/98, esclarece o dispositivo da Lei nº 7.014/96, cuja exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto.

Cita que a Instrução Normativa nº 56/2007, estabelece o seu primeiro item que a apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Destaca que os combustíveis estão sujeitos a substituição tributária conforme a figura reproduzida e acrescenta que conforme o art. 10 da Portaria nº 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas a 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, inc. I, alínea “a”, da Portaria nº 445/98) e “*do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido*” (art. 10, inc. I, alínea “b”, da Portaria nº 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 prevista na Lei nº 7.014/96, conforme art. 6º, inc. IV, copiado.

Conclui que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, mas do art. 6º, inc. IV da mesma lei.

Quanto ao ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ressalta que as omissões de entradas não são nada mais nada menos do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da

própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonegando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos. Fica claro, então, ser equivocado aplicar os dispositivos da IN 56/07 sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal.

Considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela autuada nos seus tanques, tem: Volume de Produto no Tanque = Volume de Combustível com Nota + Volume de Combustível sem Nota, o volume de produto disponível no tanque é igual a soma do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume combustível comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD.

Quanto as suas saídas, diz que são: Saídas do Tanque = Saídas de Combustível com Nota + Saídas de Combustível sem Nota, portanto, o combustível adquirido sem notas fiscais está misturado ao volume total, quando é efetuada uma venda na verdade está se vendendo a mistura e a sua proporção na saída a exatamente a proporção dos volumes misturados no tanque:

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

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

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

Sendo assim, se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional aquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, como demonstrado, pode-se concluir que a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Conclui que:

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

Então diz ser errado ao afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria nº 445/98, pela via da presunção, somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, se desconsideraria o fato de que também são comercializados combustíveis adquirido sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos, sendo também errado pretender aplicar a proporcionalidade da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

Finaliza ratificando integralmente a autuação.

Em 26/02/2021, esta Junta de Julgamento decidiu converter o processo em diligência a Procuradoria Fiscal da PGE para emissão de Parecer Jurídico abordando, em especial, os seguintes pontos: (i) Se o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com a redação posta, extrapola ou não os limites da Lei nº 7.014/96, na medida que segundo o argumento da defesa estaria criando uma nova hipótese de “*presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto*”, não contemplada no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96?; e (ii) Se a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade retroativa ou a partir da data de sua publicação.

Em cumprimento à diligência, a Procuradoria Fiscal da PGE, emitiu o solicitado parecer jurídico, de lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, fls. 119 a 126, onde, atendendo à solicitação, assim se posiciona frente às questões postas:

“Em resumo, reside a indagação formulada pela 2ª JJF em derredor da possibilidade de retroação das normas esculpidas nas Portarias nº 159/19 e 001/2020, que alterando a Portaria 445, estabeleceu índices de perdas normais a serem consideradas no levantamento quantitativo de estoques de vários seguimentos da economia, inclusive de combustíveis.

Ou seja, se os índices fixados pela nova Portaria alcançariam fatos geradores ou lançamentos anteriores a mudança do instrumento normativo interno, onde não existiam as balizas trazidas na nova norma.

Incialmente, impõe-nos explicitar o que dispõe a Portaria 445/98, cuja redação foi modificada pela Portaria 001/2020.

A Portaria 445/98 regulamenta o alcance dos procedimentos de fiscalização na metodologia dos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

E o que é um levantamento quantitativo de estoque?

Utilizaremos como base conceitual, para melhor elucidar, o quanto disposto na própria Portaria 445/98, precisamente no seu art. 1º, verbis: (...)

Observa-se da dicção da norma acima transcrita que, por uma imposição lógica, o levantamento quantitativo de estoques é um método ou procedimento de apuração dos fatos econômicos e livros fiscais dentro dum período de tempo, cujo desenrolar pode determinar a existência de fatos geradores do ICMS.

O inventário do estoque consiste no levantamento das quantidades dos itens existentes no estoque de determinado contribuinte em determinada época, sendo estas informações imprescindíveis para a gestão da produção, gestão financeira e dinâmica de pagamento de tributos.

Vale apontar que o levantamento quantitativo de estoques é um instituto incorporado do ramo das Ciências Contábeis, cujo escopo também é a verificação da ocorrência documental de operações de circulação de mercadorias, com base na análise dos estoques, livros e documentos fiscais dum determinado contribuinte, num determinado período de tempo.

Neste ponto, tendo como certo se tratar o levantamento quantitativo de estoques dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedural ou adjetiva.

Assim sendo, tratando-se de método de apuração ou fiscalização, entendemos aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º, do CTN, cuja redação cabe transcrever: (...)

Note-se que, sem dúvida, a norma lustrada na Portaria nº 001/2020 possui natureza eminentemente procedural, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômicos, porventura fato gerador do ICMS.

São normas internas da Administração Fazendária para o processo de fiscalização, apontando ao Estado-Administração como, quando ou de que maneira deve o ato de levantamento quantitativo de estoques se produzir.

Doutro giro, acresça-se aos fundamentos acima expostos, que a retroação da norma se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas imanentes ao processo.

Desta forma, na mesma toada, a retroação se justificaria pela norma esculpida no art. 106, II, do CTN.”

Em 24/09/2021, o processo, por decisão desta 2ª JJF, foi mais uma vez convertido em diligência para que o autuante anexasse aos autos disco de armazenamento de dados – CD, contendo o arquivo em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal e recomendando que posteriormente deveria o contribuinte ser intimado a receber cópia integral do demonstrativo em arquivo eletrônico na forma prevista no RPAF/99, concedendo-lhe o prazo de 60 dias, para manifestação.

Em cumprimento à diligência um dos autuante, anexou aos autos o CD, fl. 136, contendo gravado os arquivos em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal. O contribuinte foi notificado a recebê-los através dos Correios, fls. 138 a 163, tendo em seguida apresentado manifestação às fls. 143 a 156, onde inicialmente ratifica todos os argumentos postos na defesa inicial e observa que o autuante ao prestar a informação fiscal nada de novo acrescentou, não tendo superado os vícios já apontados, que diz contaminar o lançamento e conclui que o autuante insistiu em desprezar a verdade material, mantendo uma “retórica” ilegal e irreal.

Registra que o autuante não atendeu em parte a diligência, fl. 129, pois, não apresentou os demonstrativos analíticos da apuração que comprovem os estoques escriturais e de medição, nem a EFD usada na ação fiscal, pelo que resta mantida a ofensa ao art. 46, do RPAF.

Destaca a ausência dos Registros 1310 e 1320, arquivos que certamente foram utilizados na ação fiscal e que, por exemplo, em relação à reabertura de prazo promovida, pela CJF, no Auto de Infração nº 269138.0104/19-1, foram em parte disponibilizados.

Aponta que a motivação dessa falta é ocultar a inexistência das alegadas omissões, pois em relação aos tais arquivos, cujos conteúdos se poderia argumentar ser da própria autuada, somente conhecendo aqueles utilizados na ação fiscal pela auditoria fiscal, poderia ser conferida e o direito de defesa plenamente exercido.

Transcreve o art. 196 do CTN, recepcionado pelo RPAF/BA no art. 28, incisos I e II ao prever que a ação fiscal deve ser precedida de “*termo de início*” ou “*termo de intimação*”, com validade, segundo o art. 28, § 1º, de 90 dias. Afirma que as hipóteses em que os termos são dispensados, não se aplica ao caso presente, pois, se encontram descritas no art. 29, do mesmo RPAF/BA.

Aponta que o “*termo de fiscalização*”, para produzir os efeitos legais, deve conter requisitos básicos, como a correta identificação do contribuinte, data de expedição, período a ser fiscalizado e dados da autoridade fiscal, sendo que no presente caso, a autuada foi cientificada que seria fiscalizada apenas em relação ao exercício de 2015, portanto, o atendimento à exigência legal só ocorreu em relação a 2015 e em relação aos exercícios de 2016 em diante, sequer poderiam ser fiscalizados.

Acrescenta que no Auto de Infração consta a OS nº 505744/19, enquanto no Termo de Início da Fiscalização o número indicado é 507744/19.

Conclui que dessa forma, o Auto de Infração é nulo de pleno direito, na medida em que a ação fiscal não se encontrava acobertada pelo termo exigido, conforme entendimento do CONSEF proferido em várias decisões, das quais transcreve as ementas dos correspondentes Acórdãos.

Diante das alegações acerca da falta do termo de início de fiscalização e da omissão dos exercícios de 2016 em diante na ordem de serviço, sinaliza que a segurança jurídica entre Fisco e o contribuinte determina que os efeitos da ação de fiscalização somente possam recair sobre o período informado, o que não só acarreta a nulidade do lançamento sobre os demais exercícios, como produz efeitos práticos que não podem ser desconsiderados.

Repisa que somente foi informado que 2015 seria fiscalizado, sendo ilegal qualquer apuração que ultrapasse esse período e/ou qualquer restrição de direito, no caso de retificação dos arquivos

magnéticos concernentes a 2016 em diante e conclui que ao menos quanto aos exercícios de 2016 a 2018, o lançamento é nulo e deve ser revisto com base na EFD/LMC retificada.

Pondera que, por absurdo, não for admitido o vício na condução da ação fiscal, pontua 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.

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

Assevera que atendeu ao disposto no RICMS e teve autorização expedida para os exercícios de 2016 a 2018, períodos que formalmente não se encontrava sob ação fiscal, assim, é válida a retificação da EFD, notadamente porque feita com base na verdade material, ou seja, na documentação fiscal pertinente, que por sua vez reflete os lançamentos contábeis.

Pondera que sobre os referidos exercícios, não poderia sequer se encontrar sob ação fiscal, sendo lógico que não se aplica a exceção concernente a “*existência de débito tributário em discussão administrativa ou judicial*”, pois, essa vedação exige que o lançamento de ofício, discutido na esfera administrativa ou no âmbito judicial, tenha sido levado a efeito de forma regular, ou seja, que o contribuinte tivesse sido informado que se encontrava sob a ação fiscal.

Conclui que outra interpretação impõe afronta ao art. 196, do CTN e distorce completamente o sentido e hierarquia normativa.

Complementa que se não admitida a nulidade da autuação, em relação aos exercícios de 2016 a 2018, deve ser reconhecida a validade e eficácia das retificações da EFD, podendo, inclusive, em nome da verdade material, ser determinada revisão do lançamento, com base nos novos arquivos apresentados e, principalmente, na documentação que lhe sustenta, documentos que não foram examinados.

Requer a nulidade do Auto de Infração, quanto aos exercícios de 2016 a 2018, ou que seja instalada a revisão fiscal acima justificada, com a utilização da EFD/LMC regularmente retificada, para os exercícios de 2016 a 2018.

Argui decadência do lançamento sob o argumento de que, se a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46, do RPAF, não pode ser considerada “válida”, sendo, a teor do art. 18, inc. II, do RPAF, nulo é o ato praticado, vez que a intimação válida somente ocorreu em 11/03/2022, decorrendo a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação aos supostos fatos geradores até 31/12/2016, conforme o CONSEF já se manifestou em decisões, cujas ementas de Acórdãos, transcreve.

Ressalta que a primeira intimação é inválida, portanto, não pode surtir qualquer efeito, inclusive diante da contagem do prazo decadencial.

Aponta que nesse mesmo sentido, da necessidade da validade da intimação, na contagem do lapso temporal da decadência, a PGE emitiu parecer, homologado pelo Procurador Geral do Estado. Assim, de plano, requer a exclusão dos valores atinentes aos exercícios de 2015 e 2016, fulminados pela decadência do direito de constituição do crédito tributário.

Sinaliza que o autuante já declarou que não existiam divergências nos Registros 1300, 1310 e 1320, consta inclusive na ordem de serviço 505744/19 que “*Todos as EFDs foram entregues. Sem inconsistências no Registro 1300.*”.

Deduz que se tais registros se encontravam consistentes, são provas cabais de que as quantidades lançadas como ganhos são irreais e decorreram de falhas técnicas e/ou humanas.

Aduz que se os Registros 1300, 1310 e 1320, demonstram as vendas totais do estabelecimento, por tanque e bico de combustível; se as vendas totais se encontram regularmente registradas, que se

compare essas quantidades com os estoques e entradas e caso as totalizações sejam maiores que os estoques e aquisições, conclui-se que entraram mercadorias sem registro. Contrário senso, a comprovação é de que as vendas totais se encontram respaldadas por estoques e entradas regulares, ou seja, de que não existiu omissão de entradas.

Aponta que os argumentos demonstram que nada foi examinado, seja a documentação disponível e a própria EFD, que contém os totais vendidos, por tanques e bicos.

Afirma que a verdade material parece não interessar ao autuante e, por outro lado, leva à conclusão de que nenhum dos elementos disponíveis foram utilizados na ação fiscal, exceto o Campo 10 do Registro 1300. Feitas as totalizações das quantidades vendidas, a ação fiscal, em atenção à IN 56/07, poderia e deveria procurar o respectivo suporte contábil, investigando, até mesmo pelas DMAs, se os valores declarados encontram compatibilidade, contudo, nada disso foi investigado e nem levantado.

Acusa o autuante de ter preferido pinçar as quantidades erroneamente lançadas como ganhos, tentando fazer crer que a autuada armazenou milhares de litros de combustíveis, ilegalmente, nos seus próprios caminhões-tanque, o que classifica como um absurdo e sem qualquer indício de prova. Aliás, somente a comprovação de ato similar poderia justificar a autuação baseada no art. 6º, inc. IV, da Lei nº 7.014/96, pois assim estaria comprovada a posse de mercadorias sem documento ou com documento inidôneo. Além disso, a ação fiscal foi levada a efeito com base no volume total da capacidade dos tanques, e, volume zerado, é uma aberração operacional, que não existe.

Destaca que o autuante se apega ao art. 106, inc. II, do CTN, para tentar pleitear a retroatividade da Portaria nº 159/19, que somente permite a aplicação retroativa da lei em benefício do contribuinte, conforme as alíneas “a” a “c”, portanto, entende que a citada portaria é taxativamente ilegal, como já reconhecido pelas 3ª e 4ª Varas da Fazenda Pública de Salvador, conforme decisões que transcreve: Processos números 8057416-34.2021.8.05.0001 e 8009255-56.2022.8.05.0001.

Arremata que os arquivos da EFD demonstram com clareza: (I) os totais vendidos pela autuada em cada exercício, por período, tipo de combustível e por tanque e por bico; (II) que não existiram vendas não registradas; e (III) que as saídas encontram respaldo nos estoques (iniciais e finais) e nas entradas/compras realizadas com notas fiscais e retenção do ICMS.

Acrescenta que qualquer dúvida sobre tais assertivas deve ser esclarecida por meio de revisão por fiscal estranho ao feito com o fito de demonstrar a compatibilidade, fiscal e contábil, entre as vendas e as compras, se deduzindo daí que as quantidades inicialmente registradas no LMC/EFD, a título de ganhos, decorreram de falhas técnicas e humanas.

Afirma, conforme declaração firmada pela empresa ENFOCK Automação Comercial Ltda., que os dados inicialmente lançados no LMC/EFD/Registro 1300, se encontravam contaminados, esclarecendo que a citada empresa presta serviços de consultoria e gestão como franquia para o estado da Bahia do desenvolvedor LINX S/A, atestou por declaração, com firma reconhecida, datada de 12/05/2021, cujo original se encontra em seu poder e à disposição do CONSEF, restando comprovada a motivação para a retificação em seu LMC/EFD, autorizada e sobre períodos que sequer foi informada que se encontrava sob ação fiscal, assim diz comprovar a improcedência da autuação, sem lastro legal e fático.

Complementa que os vícios apontados pela ENFOCK contaminaram sobremaneira os lançamentos relativos a perdas e ganhos e não refletiram a verdade das movimentações dos combustíveis, com efeito cascata em detrimento da verdade material. Exemplificando, a ausência de lançamento do “estoque físico/medição” em determinado dia faz com que o “estoque escritural” seja tido como uma “perda”, repercutindo nos dias subsequentes. O lançamento do “estoque físico” com quantidade errada, ensejará o mesmo efeito. Não se pode atribuir validade às quantidades apresentadas no Auto de Infração como “ganhos”, diante das suscitadas inconsistências e da perfeita coincidência entre as quantidades vendidas, compradas e estoques.

Repisa que uma apuração baseada na documentação fiscal irá confirmar a procedência das alegações defensivas.

Aduz que não admitir a possibilidade da existência de erros operacionais e humanos, significa atribuir validade, única e exclusivamente, aos dados irreais lançados na autuação, incompatíveis com a verdade material. Afirma ainda, que o lançamento no “Campo 10 do Registro 1300 do LMC” é fato gerador incontestável, mesmo diante de tantas circunstâncias indicando o contrário.

Aponta 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, reforçou sua convicção de que não existem nos autos demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”. Pelo contrário, considerando os totais das vendas do estabelecimento, comprovadamente registradas e declaradas, é inafastável a conclusão de que a autuada não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS.

Apresenta o comparativo dos volumes de Entradas contra Saídas pelo LMC e questiona: “*Pode-se verificar na análise da planilha disponibilizada pelo autuante, que a planilha anexada não contém os arquivos 1300, 1310 – SAÍDA DO TANQUE e 1320 – SAÍDA DOS BICOS, o que é erradíssimo, pois como poderemos demonstrar em comparações entre as saídas dos tanques e as saídas dos bicos que os volumes são idênticos?*”

Diz que pode provar pelo somatório dos volumes de entrada e saídas, ou seja, compra e venda, de todos os produtos vendido e em todo período apurado (na pasta LMC) são equivalentes, pois se houve saída tem que ter tido uma entrada regular do combustível, só isso já fulmina o Auto de Infração, pois se tivessem entradas indevidas nas vendas pelos bicos, isso seria visto e não é o caso, pois, tudo que entrou, saiu, conforme exemplos demonstrados em tabelas plotadas:

- a) PASTA LMC na planilha disponibilizada pelo autuante – Gasolina Comum 2015;
- b) PASTA LMC na planilha disponibilizada pelo autuante – Etanol Comum 2015;
- c) PASTA LMC na planilha disponibilizada pelo autuante – Gasolina Aditivada 2015;
- d) PASTA LMC na planilha disponibilizada pelo autuante – Shell Evolux Diesel S-10 Aditivado 2015.

Nessa mesma linha, apurados os totais das movimentações anuais, demonstra os seguintes valores:

Controle de Estoque de Combustíveis Líquidos - Posto Rio Vermelho - AI 2691380078/19-0

2015				
Produto	Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Saldo Final
Gasolina Comum	18.969,16	1.837.000,00	1.839.564,59	16.404,57
Etanol Comum	5.204,49	485.000,00	488.373,96	1.830,53
Gasolina Aditivada	5.814,51	230.000,00	221.753,37	14.061,14
Etanol Aditivado	3.472,76	65.000,00	60.032,77	8.439,99
Diesel S 10 Aditivado	3.731,42	115.000,00	102.459,83	16.271,59

2016				
Produto	Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Saldo Final
Gasolina Comum	16.404,57	2.335.000,00	2.333.012,03	8.164,00
Etanol Comum	1.830,53	330.000,00	329.243,87	5.188,00
Gasolina Aditivada	14.061,14	410.000,00	412.263,98	6.982,00
Etanol Aditivado	8439,99	40.000,00	39.539,22	4.770,00
Diesel S 10 Aditivado	16271,59	75.000,00	73.265,88	??????

<i>Diesel S 10</i>		20.000,00	17.939,22	2.621,00
--------------------	--	-----------	-----------	----------

2017

Produto	Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Saldo Final
<i>Gasolina Comum</i>	8.164,00	2.510.000,00	2.508.315,38	9.973,47
<i>Etanol Comum</i>	5.188,00	305.000,00	301.862,42	5.302,78
<i>Gasolina Aditivada</i>	6.982,00	355.000,00	352.740,00	1.271,76
<i>Etanol Aditivado</i>	4.770,00	42.000,00	42.443,66	2.793,33
<i>Diesel S 10</i>	2.621,00	90.000,00	89.120,49	4.447,37
<i>Diesel Aditivado</i>	NÃO FOI COMERCIALIZADO			4.000,00

2018

Produto	Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Saldo Final
<i>Gasolina Comum</i>	9.973,47	2.705.000,00	2.705.663,62	20.791,00
<i>Etanol Comum</i>	5.302,78	900.000,00	896.491,00	5.836,47
<i>Gasolina Aditivada</i>	1.271,76	207.000,00	206.785,15	2.990,15
<i>Etanol Aditivado</i>	2.793,33	95.000,00	95.850,16	1.158,21
<i>Diesel S 10</i>	4.447,37	90.000,00	88.490,78	1.370,17

Renova a solicitação da busca da verdade material, até então tolhida pela JJF e pelo autuante e, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil pede a revisão do lançamento, pleiteando, diante dos novos argumentos apresentados, a ouvida da PGE.

Pede que seja declarada a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, se mantido o ilegal e infundado lançamento, a dispensa da multa e acréscimos legais.

Um dos autuante presta nova informação, fls. 170, frente e verso, onde afirma que a manifestação não trouxe qualquer fato novo que já não tenha sido rechaçado na informação fiscal anterior. Sendo assim, por economia, não repetirá os mesmos contra-argumentos já apresentados.

Acrescenta que ademais, houve a desistência da defesa pela autuada em decorrência da escolha da via judicial - Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, inclusive já com sentença expedida pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador.

Assim, conforme o previsto no art. 27, inc. IV, e *caput* do art. 117 do RPAF/99, ficou, então, prejudicado este processo.

Participou da sessão de julgamento, um dos autuantes, o Auditor Fiscal Jefferson Martins Carvalho.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise, imputa ao sujeito passivo o cometimento de três infrações à legislação do ICMS, tempestivamente impugnada via administrativa.

A autuada é contribuinte inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, atua na atividade econômica de comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, posto revendedor de combustíveis – PRC, estabelecido nesta capital.

O início da ação fiscal foi comunicado ao contribuinte em 07/11/2019, com a lavratura do termo de início de fiscalização, encaminhado via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, conforme mensagem 140917, postada em 05/11/2019, fl. 03-v, preenchendo o requisito formal previsto no art. 26 do RPAF/99.

Os demonstrativos constam apensados aos autos às fls. 04 a 18, na forma impressa e em arquivo eletrônico – planilhas gravadas na mídia eletrônica – CD, anexado à fl. 136. Estes demonstrativos foram elaborados de forma clara, precisa e objetiva, contendo todas as informações e dados necessários ao perfeito entendimento da infração, assim como a metodologia de cálculo dos valores apurados.

Preliminarmente, constato que o lançamento se conforma com o art. 142 do CTN, vez que o crédito tributário exigido foi constituído por autoridades administrativas competentes para tal, que aplicando os roteiros de auditoria fiscal exigidos para a correta apuração dos ilícitos apontados, concluíram pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinaram a matéria tributável, calcularam o montante do tributo devido, identificaram o sujeito passivo e propuseram a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.

A defesa arguiu nulidade do lançamento sob o amparo de dois argumentos: **(I)** o primeiro, por entender que o lançamento não se originou de uma devida e regular apuração, obtida através de auditoria de estoques; e **(II)** o segundo, que no lançamento está caracterizada insegurança na determinação da infração e na apuração das quantidades consideradas como omitidas, assim como das bases de cálculo, fato que diz conduzir ao cerceamento do direito de defesa, conforme o previsto art. 18, incisos I e IV, alínea “a”, do RPAF/99.

Já na última manifestação apresenta, outra arguição de nulidade foi apresentada, desta vez referente as infrações que ocorreram nos exercícios de 2016 a 2018, sob o argumento de que o termo de fiscalização, para esses exercícios não pode produzir os efeitos legais, por não conter um dos requisitos básicos, qual seja o período a ser fiscalizado, que no presente caso, foi científica que seria fiscalizada apenas em relação ao exercício de 2015.

Trata-se, portanto de questões preliminares. Contudo, deixo de apreciá-las relativamente a infração 01, em razão da informação prestada por um dos autuantes à fl. 170-v, dando conta da existência de medida judicial interposta pelo sujeito passivo, ou seja, houve a desistência da defesa pela autuada, em decorrência da escolha da via judicial através do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, inclusive, já com sentença expedida pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador.

Registro que, não obstante se trate de sentença de primeiro grau, sem trânsito em julgado, frente a possibilidade de apelo recursal ao Tribunal de Justiça, exatamente sobre a matéria em discussão na infração 01, no presente Auto de Infração, qual seja a aplicação do parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98, sua legalidade e constitucionalidade.

Em se tratando de demanda sob análise do Poder Judiciário, lembro que o art. 167, inc. III do RPAF/99, prevê que não se incluem na competência dos órgãos julgadores, questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida, dispositivo que se amolda ao que determina o Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, Lei 3.956/81, no seu art. 125, inc. II, *in verbis*.

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores: (...)

II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.

Considerando o que informou o autuante, fato de amplo conhecimento deste CONSEF, que já apreciou matéria identifica, de outros estabelecimentos da autuada, importante também destacar o que prevê o art. 117 do RPF/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 interposto.

O citado RPAF/99, ainda trata das consequências para o andamento do contencioso administrativo frente a interposição de medida no âmbito do Poder Judiciário no seu art. 122, inc. IV, que assim, dispõe:

Art. 122. Extingue-se o processo administrativo fiscal: (...)

IV - com a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide antes de proferida ou de tornada irrecorrível a decisão administrativa;

Portanto, o dispositivo claramente prevê a extinção do processo administrativo fiscal, ou seja, a extinção apenas do contencioso na esfera administrativa, como consequência da desistência da discussão na defesa administrativa pelo ingresso do sujeito passivo em juízo, relativamente à matéria objeto da lide, antes de proferida ou de tornada irrecorrível a decisão administrativa.

Instalada a lide referente ao presente lançamento no Poder Judiciário, caberá daqui por diante a este, decidir a questão, ficando, desta maneira, suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que a lide seja definitivamente resolvida.

Sobre a decisão do contribuinte optar pela via judicial, oportuno trazer trecho do artigo publicado na Revista Direito Tributário Atual, publicada pelo IBDT - INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, subscrita pelos tributaristas Davi Cozzi do Amaral e Paulo Rosenblatt.

“Para que não sobressaiam decisões contraditórias para um mesmo caso, no entanto, a provocação do particular ao Judiciário para exame de determinada matéria controversa implica renúncia à sua discussão na esfera administrativa. Considerando a ampla possibilidade de controle judicial dos atos emanados pelos demais Poderes, o provimento jurisdicional deve prevalecer: por isso, caso tenham o mesmo objeto, o processo administrativo e o judicial não podem correr paralelamente.

A instauração do processo judicial, assim, retira o interesse à decisão administrativa, que não produziria efeitos frente ao conteúdo da tutela jurisdicional prestada. É esta a inteligência do art. 38, parágrafo único, da LEF, ainda que a disposição literal se refira apenas à discussão judicial de débito já inscrito em dívida ativa. Desta forma, a previsão legal de renúncia à esfera administrativa pelo ajuizamento de ação para discussão do crédito tributário é consentânea com as garantias e faculdades do contribuinte, ainda que gere o efeito de fazer operar a preclusão lógica do seu direito de instar a Administração à autotutela.

Por outro lado, é interessante pontuar que a renúncia à litigância administrativa ocorre apenas em relação ao objeto da ação judicial. Em outras palavras, para se operar a preclusão administrativa, os limites da lide, estabelecidos pelo pedido na petição inicial, devem compreender o objeto do processo administrativo – ou seja, devem envolver o ataque à legalidade do crédito tributário constituído pelo lançamento. A renúncia, assim, se refere apenas à matéria questionada judicialmente, a ser deslindada pelo dispositivo da sentença, e não a todo e qualquer aspecto relacionado ao ato impugnado.”.

Lembro, por oportuno que a lavratura do Auto de Infração tem a prerrogativa de evitar os efeitos da decadência, ou seja além do dever de ofício em constituir o crédito tributário tempestivamente, mesmo extinto o contencioso, os autos, seguem o trâmite previsto na legislação e adotadas as medidas previstas, inclusive quanto as infrações não acobertadas pela ação judicial, o processo deverá ser encaminhado à Procuradoria Geral do Estado, a fim de que se adotem as providências devidas.

Portanto, a interposição de ação junto ao Poder Judicial neste caso, afeta apenas a infração 01 e quanto as infrações 02 e 03, registro que o contribuinte sobre estas não apresentou qualquer prova capaz de elidi-las.

Passo então a apreciar as questões preliminares.

Refiro-me inicialmente a arguição de nulidade, em razão de ter o autuante indicado no Termo de Início de Fiscalização que somente seria fiscalizado o período de janeiro a dezembro de 2015, como foi científica, portanto, o atendimento à exigência legal só ocorreu em relação a 2015 e quanto aos exercícios de 2016 em diante, sequer poderiam ser estes períodos fiscalizados.

Ao examinar o termo de cientificação de início da ação fiscal, encaminhada via DT-e, fl. 03-v, constato que consta no termo de início de fiscalização, o período de jan/2015 a dez/2015, como sustenta a autuada.

Importante registrar que o termo de início de fiscalização foi lavrado e dado conhecimento a autuada antes do início dos trabalhos de auditoria, portanto, não há ofensa ao art. 26, inc. II do RPAF/99.

O fato de ser indicado no termo de início de fiscalização ou na ordem de serviço um período a ser fiscalizado, não impede que a autoridade fiscal examine outros períodos que não foram indicados nos citado termo ou na intimação.

A matéria é abordada com clareza no artigo sob o título: “Limites do Poder de Fiscalização: Identificação e Controle”, publicado na Revista Direito Tributário Atual, editada pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBDT, disponível no sítio <https://ibdt.org.br/RDTA/limites-do-poder-de-fiscalizacao-identificacao-e-controle/>, de autoria do Advogado e Mestre em Direito Tributário Luciano Burti Maldonado, cujos trechos transcrevo:

“O Capítulo I do Título VI do Livro II do CTN, o qual compreende os arts. 194 a 200, traz as regras gerais acerca da fiscalização. Enquanto o art. 194 é destinado ao legislador, é possível sustentar que as normas gerais acerca da fiscalização compreendem as regras sobre o poder da fiscalização (arts. 195, 197 e 200), os deveres da fiscalização (arts. 196 e 198) e os procedimentos para cooperação (art. 199). (...)”

No que diz respeito aos deveres da fiscalização, o art. 196 determina que o início da fiscalização seja documentado na forma da legislação vigente e, sempre que possível, os termos sejam lavrados nos livros fiscais exibidos à autoridade administrativa tributária ou, se o termo for lavrado em separado, que seja entregue uma cópia ao contribuinte. O referido dispositivo legal também determina que seja estabelecido prazo máximo para a conclusão da fiscalização. Neste ponto, destaca-se a importância da fixação do prazo de conclusão do procedimento de fiscalização, bem como a indicação do objeto da fiscalização de forma que o contribuinte possa adquirir ou manter a espontaneidade com relação aos seus demais negócios e atividades. Da conjugação dos arts. 195 e 196, pode-se concluir que a fiscalização deve se limitar ao exame dos pontos objeto da investigação e ser transparente em relação aos seus atos, especialmente na apreensão de documentos. (...)”

Sobre o vício de forma, além da previsão do art. 196 do CTN sobre a intimação do contribuinte do início da fiscalização e do prazo de conclusão desta, a legislação tributária estabelece rito específico para a determinação e início do procedimento de fiscalização, com a indicação das razões da fiscalização, bem como do prazo da execução dos trabalhos e do objeto da fiscalização, livros e documentos a serem apresentados pelo contribuinte. No caso de não preenchimento dos referidos requisitos, a jurisprudência, notadamente a judicial, tem se manifestado pela ilegalidade do ato administrativo. A jurisprudência administrativa também segue a mesma linha, porém de forma mais flexível, notadamente a do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

Os defeitos do ato administrativo e a caracterização do abuso do poder de fiscalização por defeito do motivo, do objeto ou da finalidade, podem ser tratados em conjunto, na medida em que a fiscalização somente tem razão de existir e, portanto, de ser considerada válida se a finalidade for a de investigar o cumprimento da obrigação tributária ou dos deveres instrumentais pelo contribuinte, o que, portanto, será o objeto do ato administrativo a ser devidamente motivado. (...)”

Por fim, foi verificado que o exercício do direito de defesa na esfera administrativa implicou um efeito mitigador em relação ao reconhecimento da nulidade do procedimento de fiscalização e do ato de constituição do crédito em razão de eventual abuso do poder de fiscalização. Considerando que o abuso do poder de fiscalização implica vício do ato administrativo de

fiscalização, passível de anulação pelo Poder Judiciário, este deve ser combatido diretamente no Poder Judiciário tão logo tenha sido praticado e, preferencialmente, antes da constituição do crédito tributário. A medida judicial a ser adotada, geralmente, será o mandado de segurança e, caso haja a necessidade de dilação probatória, tal como a oitiva de testemunha, o meio processual adequado será a ação anulatória. Considerando que o ônus da prova é do contribuinte, é recomendável a representação do ato abusivo ao superior hierárquico da autoridade fiscal ainda na fase de fiscalização.” (Grifos do relator)

Da leitura do texto, cujos entendimentos concordo, o fato de a autoridade fiscal ter extrapolado no período indicado no termo de início de fiscalização, se percebida pelo sujeito passivo fiscalizado como abuso de poder da fiscalização, deve ser arguida junto ao Judiciário, antes da lavratura do Auto de Infração, o que não ocorreu no presente caso.

Ademais, se houve algum prejuízo ao contribuinte, este diz respeito a limitação de sua espontaneidade em praticar atos de seu interesse junto ao Fisco no cumprimento de suas obrigações tributárias, como: apresentar consulta sobre a matéria, efetuar recolhimento, sem multas, de imposto referente a eventuais valores em atraso neste período ou transmitir os arquivos retificadores da EFD, conforme previsto no art. 251, § 2º do RICMS/2012: “*Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.*”

Quanto a entrega dos arquivos retificadores da EFD dos períodos janeiro de 2016 a dezembro de 2018, constato através de consulta ao sistema de gerenciamento da EFD da SEFAZ, EFDG, que o contribuinte procedeu a entrega desses arquivos somente em 09/06/2020, não tendo relatado nenhum impedimento nesse sentido.

Destarte, afasto a arguição de nulidade.

Quanto a decadência do lançamento, aventada sob o argumento de que, se a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46, do RPAF/99, portanto não foi válida, sendo que a intimação válida somente ocorreu em 11/03/2022, se processando a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação aos supostos fatos geradores até 31/12/2016.

Conforme consta no relatório, parte deste Acórdão, em 24/09/2021, por decisão desta 2ª Junta de Julgamento Fiscal, o processo foi mais uma vez convertido em diligência para que o autuante anexasse aos autos disco de armazenamento de dados - CD, contendo o arquivo em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal e recomendando que posteriormente deveria o contribuinte ser intimado a receber cópia integral do demonstrativo em arquivo eletrônico na forma prevista no RPAF/99, concedendo-lhe o prazo de 60 dias, para manifestação.

A decisão de conversão do processo em diligência para os fins descritos, demonstra claramente que o contribuinte não teve o satisfatório acesso aos demonstrativos, o que lhe permitiria o pleno exercício da defesa e contraditório, de modo que se levado adiante, como se encontrava o processo, poderia implicar no reconhecimento de sua nulidade.

Como efeito à diligência nos termos conduzida, o processo retornou a sua etapa inicial, agora com o sujeito passivo em condições de exercer seu direito de defesa com a apresentação de nova impugnação, após a entrega da mídia contendo os arquivos eletrônicos.

Portanto, a diligência teve o claro propósito de corrigir a omissão, na forma do § 1º do art. 18 do já citado RPAF/99 e assim, o lançamento se encontra aperfeiçoado após cumprida a diligencia, ou seja, após o contribuinte ter recebido a mídia com os arquivos eletrônicos gravados, o que somente aconteceu em 11/03/2022, conforme intimação às fls. 132 a 135.

A invalidação da primeira intimação como realizada, se caracterizou pela determinação de reabertura do prazo de defesa, para ciência do lançamento, concedendo a autuada nova

oportunidade de realizar todos os atos processuais, inclusive aqueles já eventualmente praticados anteriormente.

Pelo exposto, a data a ser considerada para fins de contagem final da decadência, deve ser aquela que o contribuinte recebeu o disco de armazenamento de dados contendo os demonstrativos em formato eletrônico, conforme determinado na diligência.

Portanto, com a reabertura do prazo de defesa, deve ser considerado como prazo para efeito da contagem do prazo decadencial o da ciência da notificação válida, ou seja, 11/03/2022, em observância a Súmula CONSEF 12:

“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração.”

Passo então a apreciar a arguição da defesa quanto a decadência e assim lembro que acerca do prazo decadencial, no Código Tributário Nacional há duas regras para contagem.

A regra geral é considerada quella prevista no art. 173, admitida sua aplicação para todos os tributos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

- I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
- II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A outra, denominada pela doutrina como regra especial, a prevista no art. 150, § 4º do CTN, se aplica aos tributos originalmente sujeitos a lançamento por homologação.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para pacificar o entendimento quanto a aplicação de uma ou outra regra de contagem do prazo decadencial, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, publicou o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, objetivando consolidar a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS:

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que ‘o lançamento poderia ter sido efetuado’ (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

A infração 01 acusa o contribuinte de deixar de recolher o imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão do registro da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, ou seja, o contribuinte não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitiu a realização da operação ou prestação tributável, portanto, se aplica a regra prevista no art. 173, inc. I do CTN e assim, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em análise, as infrações 02 e 03, exigem multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, qual seja o registro na escrita fiscal de notas fiscais de aquisição de mercadorias.

Trata-se, portanto, de fato não declarado ao Fisco, o que autoriza aplicar, para a contagem do prazo decadencial a regra insculpida no art. 173, inc. I do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando a data de ciência 11/03/2022, estão alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos até 31/12/2016 para a infração 01, restando os valores abaixo reproduzidos a serem exigidos caso seja essa a decisão judicial.

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota (%)	Multa (%)	Valor Histórico
31/12/2017	09/01/2018	90.428,75	28,00	100,00	25.320,05
31/12/2017	09/01/2018	16.025,04	28,00	100,00	4.487,01
31/12/2017	09/01/2018	7.233,60	20,00	100,00	1.446,72
31/12/2017	09/01/2018	8.415,85	20,00	100,00	1.683,17
31/12/2017	09/01/2018	9.255,00	18,00	100,00	1.665,90
31/12/2017	09/01/2018	5.946,00	18,00	100,00	1.070,28

31/12/2018	09/01/2019	8.197,22	18,00	100,00	1.475,50
31/12/2018	09/01/2019	11.046,20	20,00	100,00	2.209,24
31/12/2018	09/01/2019	25.890,50	20,00	100,00	5.178,10
31/12/2018	09/01/2019	15.842,75	28,00	100,00	4.435,97
31/12/2018	09/01/2019	146.474,71	28,00	100,00	41.012,92