

A.I. Nº - 269138.0010/21-9  
AUTUADO - POSTO KALILÂNDIA LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/05/2023

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0086-02/23-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 A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. 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. 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 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. Contribuinte não se manifestou, Infração 02 procedente. Afastada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 22/02/2021, para exigir o crédito tributário no valor de R\$ 135.158,37, 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\$ 135.152,41, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, apurado nos períodos de dezembro de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020.

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 – 16.01.06** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, no valor de R\$ 5,96, multa tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, correspondente ao mês de outubro de 2019.

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

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 20 a 49, onde inicialmente requer que todas as intimações e notificações afeitas ao processo sejam encaminhadas para o endereço do seu representante legal indicado na defesa.

Entende que a apuração, embora irregular, foi realizada “diariamente”, sustentada, conforme dispositivos dados como infringidos (inclusive quanto a apuração da base de cálculo), suscita a decadência do direito de constituição de crédito tributário, em relação aos “supostos ganhos”, registrados nos demonstrativos apresentados à Autuada, até 28/03/2016, na medida em que a autuada somente foi intimada do lançamento em 29/03/2021.

Apresenta diversas argumentações com o intuito de declarar nulidade do PAF que iremos relatar a seguir:

Alega nulidade por entender que o AI foi registrado fora do prazo regulamentar estabelecido no art. 45 do RPAF, pois, conforme consta no sistema da SEFAZ, o AI foi lavrado em 22/02/2021, mas só foi cadastrado em 17/03/2021, ou seja, quase um mês depois, afetando as exigidas formalidades e a própria segurança jurídica da relação Fisco/Contribuinte, aliando o referido dispositivo ao conteúdo da IN 56/07 se conclui que o registro do AI sequer deveria ter sido autorizado sendo nulo todo o procedimento fiscal.

Registra que a exigência em lide, não pode ser sustentada pelo art.10, § único, da Portaria nº 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, pois se encontra interligada com ocorrência da qual depende e necessita apuração, comprovação e decisão homologatória transitada em julgado.

Copia os artigos do enquadramento legal, para explicar que de acordo com demonstrativo sintético fornecido, a base de cálculo no presente AI foi mensurada em consonância com o art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, o que por si só, já se constitui em uma irregularidade, mas que, principalmente, deixa clara a vinculação e dependência entre as ocorrências pertinentes a “responsabilidade solidária” e “responsabilidade própria”, ficando evidente que a cobrança efetuada no presente AI decorre de uma das hipótese do art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, sendo inafastáveis as seguintes conclusões:

- a) A Lei 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS, em por ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, ou se já, mediante presunção;
- b) A fundamentação do lançamento é a presunção, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo;
- c) O disposto do art. 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de flagrante da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, embora absurda de se imaginar, de que essa “posse” presumidamente existiu, de 2016 a 2021;
- d) Se afastada tal constatação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, o lançamento estará contaminado, diante da alteração da causa do pedido.

Frisa que a autuação embasada na presunção, faz-se necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa 56/07, como expressamente determina, nos seus itens 1 a 4, que prevê que nas hipóteses de “fato gerador presumido”, deve ser cobrado o imposto sobre proporção dos valores relativos às operações sujeitas o regime normal de tributação, afastada a imposição sobre importâncias pertinente a operações sujeitas substituição tributária, para que tal regra, de exclusão, não seja seguida, a IN exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no termo de encerramento da ação fiscal, sob pena, inclusive, de “não registro do auto de infração”.

Enfatiza que a Portaria 445/98 foi editada para dispor “sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias” não existindo outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado) e está em consonância com a Lei 7.014/96 não contemplando a apuração

do fato gerador diário. Não fazendo distinção para a apuração do fato gerador presumido entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária. Aliás, a ilegal Portaria 159/19, no seu art. 3º, incisos I a XII, estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da “omissão de entradas”, fazendo exceção justamente para o segmento de varejo de combustíveis, ao qual a aludida Portaria, no art. 10, criou o parágrafo único, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador. O CONSEF tem rejeitado o mesmo método de apuração ora combatido (sobre lançamento na EFD/LMC/Registro 1300) sem exame de qualquer outro documento ou informação, como se pode auferir das ementas CJF nº 0309-12/20 e CJF nº 0097-12/20 transcritas. Considera o lançamento nulo por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

Ressalta que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças diárias, entre os estoques “escriturais” e das “medidas”, pois nas planilhas apresentadas constam apenas os dados das “disponibilidades” e dos supostos “ganhos”. Não se pode sequer auferir a realidade dos estoques reais, das entradas, das vendas e saldos, por ausência de elementos por parte do Autuante. A teor do art. 46 do RPAF, todos os elementos deveriam compor o processo e a Autuada teria direito de recebê-los com a intimação para a defesa. A juntada das medidas e demais dados inerentes à ação fiscal demonstraria, inclusive, a existência de divergências ora discutidas, em especial no que tange aos saldos finais escrituradas e medidas diárias. As planilhas sintéticas que instruem a presente ação administrativa, não são compatíveis que a apuração de “responsabilidade própria”, pois denotariam indícios de irregularidades para fins de “responsabilidade solidária”, aqui não cobrada. Deve se atentar também para o fato de que a planilha sintética lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos, e irreais, “ganhos”. A existência de erros de lançamentos provoca efeito cascata nos dias subsequentes, nos quais o sistema, também por falha, “faz ajustes automáticos”, visando as “compensações”. Por isso aparecem dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”. Entretanto, uma apuração baseada nos estoques e nas totalizações das vendas, todas registradas e declaradas, comprovará que não existiram compras sem documento fiscal.

A Autuada pede prazo para a juntada de demonstrativos e documentos, listando erros cometidos nos levantamentos, o que poderá ser levado a efeito quando da necessária reabertura de prazo da defesa.

Considera a Portaria 159/19 ilegal e prejudicial ao comércio varejista de combustível como claramente se constata, através de sua redação tendo sido criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios (criados pelo DNP), sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV, da mesma lei. Facilmente se constata que o fato criado pela Portaria 159/19 não se encontra listado na Lei 7.014/96 e, consequentemente, não possui amparo legal.

Pondera que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de “índicio” de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades “excessivas”. Tais indícios deveriam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscais e contábil do Contribuinte, como determina a IN 56/07. A autuação, como visto, teve como fundamento uma única informação, que foi ilegalmente transformada pela Portaria 159/19 em fato gerador, com não menos ilegal aplicação retroativa.

Cita e transcreve algumas decisões de matéria jurídica que entende como idêntica, os Embargos de Declaração nº 0513561-60.2016.8.05.0001/5000 e nº 0338235-52.2017.8.05.0001/5000.

Informa que, sendo a Portaria 159/19 publicada em 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no art. 167, III, do RPAF, no máximo se poderia a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, a partir desta data, conforme, aliás, nesse diapasão, sua própria redação “a omissão ... será caracterizada” (futuro), como estabelece o art.103 do CTN reforçado pelo art. 144 do mesmo código. A exceção para aplicação retroativa da Lei está prevista no § 1º do art.144 do CTN que, no entanto, não pode ser aplicado na Portaria 159/19, porque essa portaria caracteriza o próprio fato gerador e, por

consequência, não poderia olvidar em sua aplicação “posteriormente à ocorrência do fato gerador”. Qual seria o fato gerador, antecedente, suscetível de sua aplicação?

Afirma que a referida portaria não veio tão somente instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, com simples ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas, pois o parágrafo único da Portaria 159/19 não encontra compatibilidade com o conteúdo da Portaria 445/90, que pretendeu alterar, fugindo inteiramente ao tema ali regulado: “alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996”. A portaria não cria qualquer adendo ou amplitude os poderes da Fiscalização, que por evidente deve seguir com o contexto da norma (Portaria 445), mas tão somente erige um fato, à condição de gerador de ICMS. Se a pretensão é conceder ao “crédito tributário” maiores garantias ou privilégios, o próprio dispositivo afasta a exceção em relação a “atribuição de responsabilidade tributária a terceiros”. Ainda que se pudesse admitir a legalidade da Portaria 159, no que tange à criação do “fato gerador”, é uma aberração jurídica admitir a aplicação a fatos pretéritos, é ilegal, como visto o lançamento de ofício.

Apresenta decisões judiciais do STJ onde indica que variações volumétricas não poderiam ser conduzidas ao “status” de fato gerador do ICMS.

Lembra que a Autuada solicitou autorização para retificação do seu SPED, com base nas notas fiscais, medições e demais elementos pertinentes, com o que não restará sequer indício de dúvidas quanto ao equívoco da autuação. Muito se especula que não pode atribuir aos Contribuintes a faculdade de retificar seu SPED, pois se assim o fizesse todos iriam adequar seus novos lançamentos às necessidades da defesa, qualquer retificação só pode ser validada se estiver em consonância com a documentação fiscal e contábil e, no caso concreto, nos dados das medições existentes em cada exercício. Todos os elementos necessários estarão à disposição do Fisco, a fim de se investigar a verdade material, a base documental das retificações, uma vez autorizadas.

Ressalta que se o desejo do Julgador é realmente “alcançar a verdade material”, como externado em sessões de julgamentos de casos análogo, deve ao menos, antes de prolatar decisão final investir de forma isenta na instrução do PAF, determinando diligência com o desiderato de apurar se os dados apresentados pelo Digno Autuante são suficientes para o exercício de direito de defesa e se as quantidades tidas como omitidas possuem respaldo nos estoques iniciais de 2016, nas compras e vendas e na contabilidade. Qualquer outra posição vai de encontro à pretendida verdade e deixa ainda mais clara a nulidade do lançamento, pois se estaria atribuindo às informações viciadas, já que foi alterada a fundamentação com a “supressão da presunção”, o condão do fato gerador consumado, criado por norma infralegal-Portaria.

Renova o pedido de prazo para dos seguintes elementos de prova:

- A) – cópias do LMC, usados na ação fiscal, onde se encontram lançadas quantidades consideradas como “ganhos diários”, com clara evidências de que tais quantidades foram criadas a partir de lançamentos gerados pelo sistema SPED, para compensar erros nos “estoques”, “escriturais” e das “medições”;
- B) - planilha, com produto e exercício, com os dados dos estoques iniciais lançados no LRI, totais das entradas e saídas e saldos finais;
- C) – demonstrativos, por exercícios e produtos, de todas as vendas e compras, acumuladas, em quantidades e valores (separadamente);
- D) – demonstrativos diários das reais medições, com estoques “escriturais” e das “medições”, de 2015, ficando os demais à disposição, quando da desejada revisão;
- E) – demonstrativos, pelo LMC, de algumas supostas “sobras” e “faltas”, por ausências de medições;
- F) – todas as notas fiscais de entradas e totalizadores das saídas;

- G) – DMA'S, relativas a todo o período fiscalizado;
- H) – lançamentos contábeis pertinentes.

Ressalta que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques, pois nas planilhas apresentadas constam apenas os dados "disponibilidades" e dos supostos "ganhos", não se pode sequer auferir a realidade dos estoques reais, por ausência de elementos por parte do Autuante, que vem se manifestando oralmente nas sessões do CONSEF, afirmado que fez as apurações, mas, por entender que não seriam necessárias, não juntou nada ao PAF. A teor do art. 46, do RPAF, todos os elementos deveriam compor o processo e a Autuada teria direito a recebê-lo com a intimação para a defesa. Considerando os totais das vendas do estabelecimento, comprovadas pelos totalizadores e valores declarados nas DMAs, é inafastável a conclusão de que a Autuada não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS. O CONSEF, em diversos outros processos lavrados contra a Autuada, antes mesmo de deliberar sobre as questões legais, com o apoio do Respeitável Autuante, vem instaurando diligência para que todos os elementos usados na ação fiscal sejam ofertados ao Contribuinte.

Roga pela busca da verdade material, colocando todos os elementos que o Sr. Autuante e o CONSEF entenderem necessários, fiscais e contábeis, à disposição.

Diz que, por cautela na improvável hipótese de manutenção da arbitrária condenação, a autuada pede a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único, do CTN.

Ante o exposto, renovando a solicitação da busca da verdade material (com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da Autuada nos exercícios fiscalizados e/ou para aplicação na IN 56/07) e, assim, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil e arquivos magnéticos, que ficam disponibilizados através dos advogados constituídos, requerendo revisão do lançamento, pede, ao final, uma vez devidamente instruído o PAF, que seja declarada a nulidade ou improcedência da autuação, ou que, no máximo, depois de revisados os fatos, se mantidos aquelas ocorridos a partir de novembro de 2019, pela "procedência parcial", com a dispensa da multa e dos acréscimos legais. Protesta ainda, a ouvida da PGE sobre toda a matéria de direito acima tratada.

O Autuante presta informação fiscal nas páginas 51 a 74 (frente e verso), onde inicia abordando as arguições de supostas nulidades existentes no procedimento de fiscalização.

### **1.1 O lançamento vago ou impreciso**

Reproduz de forma reduzida os argumentos da defesa para em seguida apresentar suas razões:

Diz que ao contrário do que argumenta a impugnante, com uma rápida leitura do auto de infração, fica patente que todos os argumentos apresentados na defesa estão incorretos:

- (i) Toda infração tem seu enquadramento legal e dispositivo de multa especificamente indicados;
- (ii) Toda infração tem sua descrição dos fatos que fundamentaram a sua cobrança;
- (iii) Todos os valores cobrados estão de acordo com os demonstrativos anexados ao auto de infração;
- (iv) Os demonstrativos das omissões encontradas são um excerto do registro 1300 da escrituração fiscal digital (EFD) da impugnante. Como ela mesma possui e forneceu sua EFD ao fisco, não é verdade que ela desconhecia medições e é completamente desnecessário apresentar a ela seus próprios livros.

### **1.2. A retificação da EFD**

A respeito do pedido do contribuinte sobre a retificação da EFD explica: a retificação da EFD é possível enquanto o contribuinte não está sob ação fiscal. Após esse momento, depende da liberação do preposto fiscal responsável, caso contrário, os arquivos retificadores são recebidos e arquivados e rotulados com “sem valor legal”. As alterações efetuadas devem ser fundamentadas em documentos que devem ser apresentados à fiscalização, em nenhum momento isso ocorreu, nenhuma prova de erro nos registros do EFD foi apresentada neste ou em outro processo.

Repudia a sugestão de que houve impedimento à retificação do SPED com o “simples objetivo de manter autuações”. A retificação do SPED não foi aceita porque não foi apresentado nem ao menos um documento que provasse haver erro na EFD. Nem um único.

Nesse ponto devo esclarecer que eu como todos os servidores da SEFAZ nos empenhamos em evitar que o contribuinte sob nossa autoridade administrativa sofra sequer um incômodo desnecessário. Jamais um contribuinte seria por nós prejudicado para manter autuações. Nossa ação é pautada pela legalidade e pela busca constante da verdade material, não nos furtamos percorrer a proverbial milha extra, por ela.

### **1.3.A decadência do direito de lançar**

Nota que no caso do ICMS, o lançamento ocorre por homologação e a regra geral é contar a decadência a partir da ocorrência do fato gerador. Contudo, no lançamento realizado, as infrações que tratam da falta de pagamento do ICMS se basearam no levantamento de omissões de entradas de mercadorias, o que evidencia a presença do dolo, pois, a impugnante deliberadamente agiu para escamotear o surgimento do fato gerador do imposto devido. Dessa forma, mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos.

### **1.4. Os princípios da legalidade e da verdade material**

Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos. A determinação da verdade foi feita dentro das regras impostas pelo sistema contábil-fiscal em que os fatos se inserem: a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital, o LMC não faz prova contra a EFD, o ônus da demonstração dos erros da EFD é da impugnante e sua a prova, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos”.

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

Cita que, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis (PRC), os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD. Então, dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentado o parágrafo único ao art.10 da Port. 445/98. Antes da publicação da Portaria nº 159/19, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de estoques em exercício fechado ou em exercício aberto, utilizando os inventários registrados no LRI. Com o parágrafo único ao art.10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento permitindo-se a utilização dos levantamentos de estoques realizados de cada combustível no início e ao final de cada de dia de operação. Dessa forma concluímos que deve ser aplicada a norma do art.144, § 1º, do CTN para garantir o emprego do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, aos fatos geradores já ocorridos.

### **1.6. A inexistência de “presunção da omissão de entradas” no procedimento de fiscalização.**

O parágrafo único do art.10 da Port. 445/98 não traz qualquer “presunção”, antes impõe um limite para os ganhos anotados que é uma “dedução” feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informadas na legislação do setor.

## **2. Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício.**

Faz uma elaborada explanação técnica sobre o inventário de estoques para chegar à seguinte conclusão:

- a. A inclusão do parágrafo único do art.10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD. Portanto, hoje, não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Também é errado afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autoritante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.
- b. Por ser norma procedural, as alterações feitas pela Port.159/19 e Port. 445/98 retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art.144, § 1º do CTN. Sendo assim, é equivocado dizer que a “Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação”.
- c. Recente decisão do STJ (REsp. nº 1.833.748) deixa claro que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que a responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade.
- d. Além do limite de 1,8387% imposto pela SEFAZ Bahia, limite esse bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela impugnante e passam a ser consideradas como omissões de entradas. Daí, é errado afirmar que a “fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário. Também, é falacioso afirmar que “não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”, pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões.
- e. É enganoso afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”, pois, o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir de físicas-químicas dos combustíveis, que são tabeladas pela legislação e utilizadas pelos postos revendedores no seu dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física que haja um ganho volumétrico dos combustíveis além do limite de 1,8387%. A impugnante pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela SEFAZ a cobre com larga folga.

### **3. Os erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD**

Diz que na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300,1310 e 1320 da EFD. Logicamente, pode haver erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam. A cada dia são feitos os levantamentos dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos revendedores, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos. Isso garante que a cada dia as medições registradas sejam independentes dos dias anteriores e subsequentes. Não tendo fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoque autônomo.

Frisa que é um erro grosseiro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado

do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor. Os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador de ICMS”. Apenas por economicidade não anexamos todos os campos do registro 1300 uma vez que a impugnante já os tem. A simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD da impugnante. Os erros devem ser devidamente provados pela impugnante.

#### **4. Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências a escrituração do posto revendedor.**

Reitera que é obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois seus livros fazem prova contra ele mesmo. A fim de assegurar a verdade material a verdade material, o CPC permite que se demonstre 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 determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tomaria sem valor os registros nos livros das empresas.

Informa que não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário. Daí não ter sido necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória para escrituração irregular da EFD. 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 impugnante na EFD são diários e independentes. Não se pode tomar dois ou mais dias em conjunto para “demonstrar” que os ganhos se cancelam com as perdas. Também não se pode usar 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.

Lembra que, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Então, não adianta apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”. Cabe a impugnante demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, em sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II, do CPC.

#### **5. Sobre o cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis.**

Reitera que, como demonstrado, o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96 e não no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07. O cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a IN 56/07, contudo, quando se leva em consideração as saídas de combustíveis adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07. Daí é errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via de “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos.

Entende que também é errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem

documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis. A apuração do ICMS devido nos levantamentos quantitativos de estoque deve ser feita por exercício, como determina a Port. 445/98.

## 6. A dispensa da multa pela aplicação do art. 100 do CTN

Informa que a impugnante ainda solicita a dispensa da multa por entender que “o LMC foi instituído pela Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992. Portanto, os Contribuintes do ramo de varejo de combustíveis desde de 1992, obrigados por ato normativo adotam, como prática, a apresentação do LMC e, consequentemente, das informações de “perdas” e “ganhos”, obrigação que, por si só, nunca foi considerada para fins de cobrança do imposto, como feito a partir da edição da Portaria 159/19”. Essa afirmação é falsa. O LMC é um livro fiscal adotado 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 abril de 2008.

Afirma que a administração nunca deixou de aplicar a Port. 445/98. Sempre fiscalizou os estoques dos postos, mas com metodologia sem aproveitar as peculiaridades do controle de estoque dos postos revendedores. Isso não significa dizer que os postos estavam autorizados a omitir entradas e que somente seriam punidos se fossem pegos num levantamento de estoques anual. A prática administrativa sempre foi a cobrança, apenas, agora, alterou-se o procedimento para tornar essa cobrança eficaz. Não há, portanto, que se falar na aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN.

Por fim, após ter rebatido todos os pontos da impugnação, sustenta a total procedência do lançamento.

Em 26/11/2021, a 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento decidiu converter o processo em diligência à repartição fiscal de origem para que o Auditor Fiscal autuante anexasse ao processo, via meio magnético (CD):

1. As planilhas demonstrativas do cálculo original em arquivo editável, preferencialmente Excel, contendo o levantamento fiscal completo, tanto os resultados de ganho quanto de perdas, bem como;
2. Notas fiscais de entrada contempladas no levantamento fiscal;
3. Livro LMC do período autuado em PDF, completo de todo o período.

Ao final, deve a informação fiscal resultante desta diligência, acompanhada por eventuais demonstrativos, ser apresentada à defesa para, querendo, possa se pronunciar no prazo de 10 (dez) dias.

Em 27 de abril de 2022 o Auditor Fiscal autuante cumpre a diligência.

Em 10 de agosto de 2022, a Impugnante através de advogados, se pronuncia nas páginas 92 a 101, reiterando o pedido de que todas as intimações e notificações relativo ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos.

Informa de logo, que a Autuada ingressou com medida judicial, especificamente, sobre a matéria tratada e nomeando o presente AI e tendo identificado flagrantes vícios e ilegalidades no lançamento de ofício, vislumbra, ante a renúncia ao processo administrativo fiscal, a possibilidade de que a presente manifestação já seja conhecida, com base no art. 113, parágrafos, 1º, 2º, 3º, 5º e 6º, do Regulamento do Processo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Dec. Nº 7.629/99, como pedido de controle de legalidade, sendo encaminhado à PGE para análise.

Diz que, conforme já de conhecimento, a Requerente ingressou com medida judicial contra o lançamento, o que, de fato, importa na desistência da defesa ou recurso acaso interposto, na forma consignada no art.117, C/C o art. 122 do RPAF. Apreciando a ação intentada, a 4<sup>a</sup> Vara da Fazenda Pública assim decidiu:

Habilitação nº 8024453-36.2022.8.05.0001 com a seguinte Sentença:

*“Feitas tais considerações, JULGO PROCEDENTE a ação, para declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo Réu, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis Autores descritos no contrato social juntado aos autos, que tenham com enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento de temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime de substituição tributária progressiva e da ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98.*

*Ademais, deixo de apreciar os outros pedidos, por restarem logicamente prejudicados diante do julgamento procedente do primeiro pedido.*

*Condeno o Estado da Bahia no ressarcimento das custas, e no pagamento dos honorários advocatícios, no mínimo legal, a ser apurado nos termos do § 3º, do art. 85, do CPC/2015.*

*SALVADOR – REGIÃO METROPOLITANA/BA, 4 de maio de 2022”.*

Apesar da renúncia à defesa administrativa, repete as argumentações sobre a ilegalidade do lançamento já apresentadas na defesa inicial, apresentando também novas decisões judiciais sobre o tema e voltando a pedir que essa Junta julgue nulo ou improcedente o presente AI.

Em atendimento ao pedido do Impugnante, o processo foi encaminhado a PGE/PROFIS para que se pronunciasse sobre o controle de legalidade.

Em cumprimento à diligência, a Procuradoria Fiscal da PGE, emitiu o solicitado parecer jurídico, de lavra do Dr. Evandro Kappes, fls. 109 a 110, onde, atendendo à solicitação, assim se posiciona sobre o controle de legalidade:

*“DESPACHO PROFIS-NCA-EKS Nº 203/2022*

*Trata-se de auto de infração que imputou ao contribuinte em epígrafe o cometimento das seguintes infrações:*

- (i) *falta de recolhimento de imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do PMPF, deduzida parcela de tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal;*
- (ii) *deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços tomados sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal;*
- (iii) *deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços tomados não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal.*

*As omissões de entradas foram apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, conforme registro constantes de seu Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, reproduzidos no Registro 1300 de sua Escrituração Fiscal Digital – EFD.*

*Em 26 de dezembro de 2021, a 6ª Junta de Julgamentos converteu o feito em diligência (fl.79). Em resposta à diligência, o contribuinte informou que ingressou com medida judicial especificamente sobre a matéria tratada no processo, sem que a instância decisória se manifestasse, no exercício de sua competência, sobre o pedido de reconhecimento da identidade de matérias entre a matéria discutida em processo judicial e administrativo.*

*Salvo melhor juízo, o pedido de controle de legalidade deve ser apreciado após o encerramento do contencioso administrativo, encontrando-se o feito vinculado à primeira instância de julgamento até o presente momento, de acordo com o SIGAT.*

*“Não se tem por cabível o processamento do pedido de controle de legalidade enquanto não se pronunciar a instância decisória sobre o pedido de renúncia à discussão administrativa”.*

Em despacho na fl. 114, a Coordenação do CONSEF lavra o Termo de Redistribuição, tendo em vista o afastamento do Relator Arivaldo Lemos de Santana.

Participou da sessão de julgamento, o autuante, o Auditor Fiscal Jefferson Martins Carvalho.

O patrono do processo, o advogado Fernando Marques Villa Flor OAB/BA nº 11.026, comunicou que não iria participar da sessão de julgamento.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em análise, imputa ao sujeito passivo o cometimento de duas 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.

O início da ação fiscal foi comunicado ao contribuinte em 04/01/2021, com a lavratura do termo de início de fiscalização, encaminhado via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, tendo o contribuinte tomado ciência em 11/01/2021, fls. 03-v e 4, preenchendo o requisito formal previsto no art. 26 do RPAF/99.

Os demonstrativos constam apensados aos autos às fls. 04-v a 17-v, na forma impressa e em arquivo eletrônico – planilhas gravadas na mídia eletrônica – CD, anexado à fl. 86. 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 diversos argumentos: (I) por entender que o lançamento não se originou de uma devida e regular apuração, obtida através de auditoria de estoques; e (II) 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; (III) com base no art. 45 do RPAF, AI registrado fora do prazo regulamentar.

Trata-se, portanto de questões preliminares. Contudo, deixo de apreciá-las relativamente a infração 01, em razão da manifestação do impugnante à fl. 92, 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 8024453-36.2022.8.05.0001, 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 idêntica, 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 acaso 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 providencias devidas.

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

Passo então a apreciar as questões preliminares.

Refiro-me inicialmente a arguição de nulidade, onde verifico que quase todas as arguições apresentadas pelo impugnante refere-se à infração 01, que deixaram de serem analisadas em razão da sua desistência pela lide administrativa. Restou somente a questão do registro do AI fora do prazo regulamentar, onde o impugnante alega que o AI foi registrado um mês após a sua lavratura, fora do prazo regulamentar de 5(cinco) dias.

Não cabe razão ao impugnante, o alegado registro fora do prazo do AI não acarreta nulidade ou sanção processual, apenas administrativo, além disso, apesar do AI ter sido lavrado em 22/02/2021 e registrado em 17/03/2021, verifico que foi saneado pelo Supervisor em 17/03/2021, portanto, foi cumprido o que estabelece o art. 45 do RPAF para o seu registro no prazo legal:

*Art. 45. O Auto de Infração será registrado no sistema eletrônico de processamento de dados pela repartição fiscal encarregada do preparo do processo, no prazo de 5 (cinco) dias, contado da data da emissão ou do saneamento prévio, quando previsto.*

De logo, afasto a arguição de nulidade.

Passamos então a discutir a decadência do lançamento. O impugnante suscita a decadência do direito de constituição de crédito tributário, em relação aos “supostos ganhos”, registrados nos demonstrativos apresentados à Autuada, até 28.03.2016, na medida em que a Autuada somente foi intimada do lançamento, em 29/03/2021.

Lembro que acerca do prazo decadencial, no Código Tributário Nacional há duas regras para contagem.

A regra geral é considerada aquela 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 n° 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, a infração 02, 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 29/03/2021, seriam alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos até 31/12/2015, no entanto, os fatos geradores só se realizaram a partir de 31/12/2016 (infração 01); 31/10/2019 (infração 02), não sendo os lançamentos do referido Auto de Infração, alcançados pelo instituto da decadência.

Diante de todo o exposto, tenho o Auto de Infração como prejudicada a defesa da infração 01 e em relação a infração 02 é procedente, considerando que a impugnante deixou de apresentar defesa, acolhendo tacitamente a infração.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0010/21-9**, lavrado contra o **POSTO KALILÂNDIA LTDA**, sendo devido o valor de **R\$ 135.152,41**, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7014/96 e os acréscimos legais, além do pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 5,96**, prevista no inciso IX, no art. 42 da Lei 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05, devendo ser o mesmo encaminhado para a Procuradoria Geral do Estado da Bahia através da sua Procuradoria Fiscal, para os devidos fins, diante de estar prejudicada a apreciação da infração **01** no âmbito administrativo, pela interposição de ação judicial relativa à matéria nela tratada.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de maio de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR