

**A. I. Nº** - 269138.0044/21-0  
**AUTUADO** - POSTO KALILÂNDIA LTDA.  
**AUTUANTE** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT - COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 14/08/2023

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº. 0180-06/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Considera-se 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. Defesa **PREJUDICADA**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16 de março de 2021 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 863.190,02 além de multa de 100% e por multa descumprimento de obrigação acessória, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **004.007.001**. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018, dezembro de 2019 e dezembro de 2020.

A autuada, por intermédio de seu advogado, constituído através do instrumento de fls. 102-v a 104-v, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 17 a 27-v, onde, primeiramente, pede que, doravante, todas as intimações e notificações sejam encaminhadas para o endereço do profissional que subscreve a presente defesa, legítimo representante legal da autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Considerando que a apuração, embora irregular, foi realizada “diariamente”, suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação aos supostos ganhos, na medida em que foi intimado do lançamento em 29/03/2021.

Alega que de acordo com informação constante no corpo do Auto de Infração, a ação fiscal teve como base a Ordem de Serviço 506.345/20, que também foi utilizada para suportar ações fiscais em vários estabelecimentos, devendo a mesma ser juntada ao processo, objetivando esclarecer se ampara a fiscalização contra o estabelecimento autuado.

Aduz que se na referida Ordem de Serviço, que possui regulação a partir do artigo 196, do CTN, não constar a devida autorização, é nula a ação fiscal e, por via conexa, o Auto de Infração, como

conduzido pela Douta PGE/PROFIS, e julgado pelo CONSEF, através do Acórdão CJF 0308-11/09 copiado em sua Ementa e trecho da aludida decisão.

Afirma que no caso em tela, mencionado como paradigma, se tratava de estabelecimento da mesma empresa e, mesmo assim, prevaleceu a autonomia dos estabelecimentos, sendo que no caso em lide, tal circunstância deve ser esclarecida e, sendo idêntica, deve ser o vício reconhecido e igual solução, pela nulidade.

Justifica que o estabelecimento autuado, sem que lhe fosse direcionada “ordem de serviço específica”, não poderia ficar à mercê do “livre arbítrio” da Autoridade Fiscal, sendo ilegítima para figurar no polo passivo da relação e, conseqüentemente, se aplica o artigo 18, inciso I, do RPAF-BA, sendo o Agente Fiscal incapaz e incompetente para praticar ato, sem a devida autorização.

Sem cobertura pela Ordem de Serviço, a Autoridade Fiscal sequer pode acessar os dados dos estabelecimentos, que dirá exercer o ato fiscalizatório, diz. Arremata no sentido de que caso não contenha Ordem de Serviço direcionada ao estabelecimento, a infração deve ser declarada nula.

Indica que o enquadramento legal inserido no Auto de Infração, se reporta aos artigos 4º, § 4º, inciso VI, e 6º, inciso IV, combinado com o artigo 23-A, inciso II, ambos da Lei 7.014/96, copiados.

Afirma que, diante do referido enquadramento legal, são inafastáveis as seguintes conclusões:

- A Lei 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS, por ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, ou seja, mediante presunção;
- 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;
- O disposto no artigo 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 2020;
- Se afastada tal constatação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção” o lançamento estará contaminado, diante da alteração da causa do pedido.

Destaca que a 2ª CJF do CONSEF, em situações exatamente iguais, em que firmou o entendimento de que a cobrança feita com base apenas nos dados lançados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), é “presunção” e a Portaria 159/19 não retira esse condão, ao contrário, o enquadramento legal lançado no Auto de Infração deixa clara essa constatação.

Menciona que nessa mesma linha decidiu a 1ª JJF no Acórdão JJF 0052-01/20VD, reconhecendo que a apuração trata da presunção prevista no artigo 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, sendo que a alteração feita pela Junta de Julgamento Fiscal afeta todo o processo, eivada que se encontra de vícios insanáveis.

Argui que, sendo embasada a autuação na presunção prevista no artigo 4º, § 4º, inciso IV, e artigo 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, com base de cálculo dimensionada no artigo 23-A, inciso II, da mesma Lei, necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa 56/07, itens 1 a 4, reproduzidos.

Prevê que nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação que tem como aqui inafastável, deve ser cobrado o imposto sobre a proporção dos valores relativos às operações sujeitas ao regime normal de tributação, afastada a imposição sobre importâncias pertinentes a operações sujeitas à isenção, não-incidência e substituição tributária. Fala que para que tal regra não seja seguida, a Instrução Normativa exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no termo de encerramento da ação fiscal, sob pena de “não registro do Auto de Infração”.

Indaga, se um dos combustíveis fosse sujeito ao regime normal, não se aplicaria a cobrança por presunção, apenas sobre os valores a ele correspondentes, e responde ser a resposta óbvia, e se

encontra nos muitos julgados do CONSEF, entendendo que a inobservância da IN 56/07 implica nulidade do lançamento.

Assinala que não se reconheça a nulidade, Instrução Normativa 56/07, por si só, elide a acusação de “omissão de entradas”, sendo que a Portaria 445/98, tratando da “omissão de entradas”, a aborda nos artigos 6º e 7º, transcritos. Comenta que a Portaria 445/98, sem fazer qualquer distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, orienta que a “falta de contabilização de entradas /omissão de entradas” significa, na forma da Lei 7.014/96, presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais e sem pagamento do imposto.

Fala concluir a IN 56/07 que nesses casos não se aplicam os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do artigo 4º da Lei 7.014/96, pois essa aplicação redundaria na inexistência de imposto a pagar, pela necessidade de se fazer a proporcionalidade que a mesma determina.

Entende que a fiscalização deveria ser levada a efeito mediante outros roteiros usuais, previstos na IN 310/90, notadamente contábeis. Reproduz o teor do artigo 8º, inciso IV, alíneas “a” e “b” da Lei 7.014/96, para concluir que a mesma seguiu a competência que lhe foi concedida pelo artigo 128, do CTN (copiado), atribuindo responsabilidade ao industrial. Argumenta, ainda, ser o artigo 10, inciso I, alíneas “a” e “b” da Portaria 445/98, que versa sobre a responsabilidade solidária flagrantemente ilegal, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal.

Acrescenta que a Lei 7.014/96, no artigo 8º não atribui, sequer a distribuidor, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição que dirá ao varejista, e a concepção que norteou o lançamento é inteiramente dissociada da disposição legal vigente.

Transcreve o artigo 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, para esclarecer que tal dispositivo legal não trata de responsabilidade solidária por substituição tributária e em qualquer caso de presunção, e sim da responsabilidade “comum” atribuída a qualquer pessoa física ou jurídica, que for flagrada na posse de mercadorias, para revenda, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea.

Argumenta não poder se admitir que a empresa autuada, entre 2016 e 2020, fato constatado em 2021, se enquadre nessa situação, vez que, no máximo, se poderia presumir que no passado essa hipótese teve lugar, caracterizando como sendo presunção de entradas não registradas, aplicando-se todas as consequências advindas do artigo 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, inclusive a proporcionalidade zero, motivo pelo qual o lançamento é nulo de pleno direito.

Aborda, em seguida, não existir na Portaria 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme artigos 1º, 2º e 3º.

Após transcrição dos artigos 6º e 7º, I e II da mencionada Portaria, garante que até esse ponto, se encontra em consonância com a Lei 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos únicos e legais da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário.

Argumenta ter a ilegal Portaria 159/19, no artigo 3º, incisos I a XII, trazido algum benefício aos contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização de “omissão de entradas”, sendo a exceção feita justamente para o segmento varejista de combustíveis, em relação ao qual a aludida Portaria, no artigo 10, criou o parágrafo único, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, fato gerador do imposto.

Informa que em 2018 um dos estabelecimentos do Autuado (CNPJ 015.151.046/0024-75) foi alvo de quatro autuações fundamentadas no mesmo método ora combatido, tendo o CONSEF rejeitado, como se pode aferir das ementas dos Acórdãos CJF Nº 0309-12/20-VD e CJF Nº 0097-12/20-VD, reproduzidas.

Afirma que as apurações rejeitadas pelo CONSEF foram feitas através do mesmo método ora atacado sem o exame de qualquer outro documento ou informação fiscal ou contábil, sendo a única diferença foi a edição, em 2019, da Portaria 159/19, que transformou as informações do LMC, já existentes, em fato gerador do ICMS.

Tais informações poderiam ser usadas, a teor do artigo 144, § 1º, do CTN, como um dos componentes de uma regular apuração, porém nunca e tão somente, como fato gerador da obrigação, finaliza, podendo servir como indício da existência de alguma irregularidade, que deve ser investigada e comprovada pelos meios legais e convencionais.

Comenta sobre apuração diária, percebendo que apenas nas hipóteses de “regime especial de fiscalização”, atendidos os requisitos legais para a imposição, inclusive autorização da autoridade competente, se pode admitir a apuração do fato gerador diário e o simples deslocamento da data de ocorrência para o último dia de cada exercício, não é suficiente para suplantar a necessidade do regular regime especial instaurado, pois não afasta a forma de apuração, apenas se a apuração for diária, a regra não se aplica como excludente do vício indicado.

Assevera a inexistência nos autos de demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças diárias entre os estoques escriturais e das medições, pois nas planilhas apresentadas constam apenas os dados das disponibilidades e dos ganhos, além do que as medições não foram efetivamente utilizadas na apuração, sequer os LMC utilizados na ação fiscal lhe foram apresentados pelo autuante, colocando em dúvida os ganhos eleitos e erigidos à condição de fato gerador. Aponta que o autuante vem se manifestando oralmente nas sessões do CONSEF, afirmando que fez as apurações, mas, por entender que não seriam necessárias, não juntou nada aos autos.

Consoante teor do artigo 46, do RPAF/BA/99, argumenta que todos os elementos deveriam compor o processo e o autuado teria direito a recebê-los com a intimação para a defesa e a juntada das medições e demais dados inerentes à ação fiscal demonstraria, inclusive, a existência de divergência ora discutida, em especial no que tange aos saldos finais escriturados e medições diárias, comprovando também que quando as medições não eram lançadas, o saldo se tornava negativo e, no dia seguinte, a abertura era registrada como positiva, dentre outras situações e deduções equivocadas.

Nota outros pontos que constam nos demonstrativos sintéticos, únicos ofertados ao Autuado para o exercício do direito de defesa, em especial uma enormidade de datas em quais os ganhos superam e muito as disponibilidades ou delas se aproximam, evidenciando a inconsistência dos dados carregados aos autos.

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

Entende que essa apuração pode ser feita em quantidades e valores, nas escritas fiscal e contábil, e que no momento, tudo indica que apenas informações de supostos ganhos foram usadas, sem que fossem observadas perdas, estoques, escritural e medições, entradas e saídas, sendo que a origem das quantidades indicadas no Auto de Infração também não foi comprovada.

Pugna pela posterior juntada de demonstrativos e documentos, listando erros cometidos nos levantamentos, o que poderá ser levado a efeitos quando da necessária reabertura do prazo de defesa, manifestando a existência de dificuldades momentâneas para a análise de cada fato apontado, em decorrência das restrições causadas pela “crise sanitária”, inclusive falta de atendimento presencial nas repartições públicas, diminuição do quadro funcional e no horário de

trabalho, dentre outros fatos que interferem nas atividades fins e administrativas dos contribuintes.

Pondera que se a Portaria 159/2019 tivesse feito apenas a “instituição de limites de tolerância” seria benéfica aos contribuintes, pois se aplicaria ao segmento de varejo de combustíveis 1,38% contra 0,6%, previsto por normas da Agência Nacional de Petróleo (ANP), entretanto, o dispositivo (inciso XII) excetua justamente o comércio varejista de combustíveis, criando o parágrafo único do artigo 10, devidamente copiado.

Afirma que se constata, através da redação da Portaria 159/19, a criação de nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios, sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, ou mesmo com o artigo 6º, inciso IV da mesma Lei, mais uma vez reproduzidos.

Assevera que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de indício de alguma irregularidade, quando apresentassem quantidades “excessivas” e tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do contribuinte, como determina a IN 56/07.

Registra o fato do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia ter firmado entendimento no sentido de impossibilidade da utilização de norma infralegal, em desrespeito ao artigo 97, IV do CTN, aplicando-se igual interpretação ao inciso III, do mesmo artigo, no julgamento dos Embargos de Declaração 0513561-60.2016.8.05.0001/50000, transcrito em Ementa e trecho da decisão.

Ainda em relação à Portaria 159/19, publicada em 25/10/2019, revela que, em atenção ao disposto no inciso III, do art. 167, do RPAF-BA/99, no máximo se poderia aplicar o parágrafo único do art. 10, a partir desta data. Cita os artigos 100, 103, I e 144 e seu § 1º, do CTN. Diz que a exceção prevista no § 1º, do art. 144 não se aplica ao caso presente. Sustenta que interpretação fazendo alcançar a norma infralegal implica ofensa ao quanto estatuído pelo caput do artigo.

Prossegue apontando que a Portaria caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência, não se poderia olvidar em sua aplicação, posteriormente à ocorrência do fato gerador, não tendo vindo, tão-somente, instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização com simples ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas, e 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.

Defende que, mesmo se as quantidades apresentadas nos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos decorrentes de variações volumétricas, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, conforme decidido pelo STJ, que inadmitiu a variação volumétrica, conforme excerto do voto proferido no Recurso Especial 1884431/PB, julgado pela 1ª Turma, tendo como relator o Ministro Benedito Gonçalves, em trecho copiado.

Fala acerca de solicitação de 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, justificando tal pleito pelo exemplo numérico posto.

No que diz repito a verdade material, firma que, se o desejo do julgador é realmente alcançá-la como externado em sessões de julgamento de casos análogos, deve ao menos, antes de prolatar a decisão final, investir de forma isenta na instrução, determinando diligência com o desiderato de apurar se os dados apresentados são suficientes para o exercício do direito de defesa e se as quantidades tidas como omitidas possuem respaldo nos estoques iniciais de 2016, nas compras e vendas e na contabilidade, mencionando acerca do princípio da verdade material, decisão do CONSEF, no Acórdão CJF 0268-11/16.

Renova o pedido de posterior juntada dos documentos que enumera, reafirmando inexistirem nos autos demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, o que leva ser inafastável a



conclusão de que não comprou produtos sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a retenção do ICMS.

Lembra acerca da sustentação oral do autuante nas sessões de julgamento, quanto a não juntada de elementos cruciais para a demonstração a infração, invocando a seu favor o artigo 46 do RPAF/99, negando, peremptoriamente a compra de produtos sem documentos fiscais, e, conseqüentemente, sem a retenção do ICMS, além do que o fato do CONSEF vir diligenciando neste sentido, rogando ao autuante que ao prestar a sua informação fiscal já adote tal medida, com a reabertura do prazo de defesa.

Defende a busca da verdade material, colocando todos os elementos que o Autuante e o CONSEF entenderem necessários, quer fiscais, quer contábeis, devendo o julgador se preocupar com a proteção do Erário, o que o fará, acredita, no caso presente, evitando o ônus de futura sucumbência judicial.

Requer também, por cautela, na improvável hipótese de manutenção da autuação e a condenação da empresa, a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no artigo 100, incisos I e III, combinado com o parágrafo único do CTN, copiado.

Ressalta, depois de tecer comentário sobre o LMC e sua instituição, que as informações de perdas e ganhos nunca foram consideradas para fins de cobrança do imposto como feito a partir da edição da Portaria 159/19.

Fala que observada essa prática reiterada, o parágrafo único do artigo 100 do CTN é impositivo determinando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais. Traz como precedentes do CONSEF os Acórdãos CJF 0256-11/18 e CJF 0260-11/18, reproduzidos em suas Ementas.

Solicita tratamento isonômico, pelo atendimento ao requerimento de dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento. Se mantida a sanção, pede o reenquadramento para a alínea “F”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96, por entender que a alínea “d, do inciso III,” do mesmo diploma legal, somente se aplica para as hipóteses alinhadas ao levantamento quantitativo/presunção.

Renova o pedido pela busca da verdade material, requerendo a revisão do lançamento e, uma vez devidamente instruído o processo, que seja declarada a nulidade ou improcedência da autuação, ou que, no máximo, depois de revisados os fatos, se mantidos aqueles ocorridos a partir de novembro de 2019, pela procedência parcial, com a dispensa da multa e dos acréscimos legais. Protesta ainda, pela ouvida da PGE sobre toda a matéria de direito tratada na defesa.

Informação Fiscal prestada pelo autuante às fls. 48 a 70-v, após elaborar um sumário com as páginas dos temas abordados, aduz, em relação a preliminar de nulidade acerca do registro do Auto de Infração, e depois de reproduzir a alegação defensiva e o artigo 45, do RPAF/99, que pode haver a apuração da responsabilidade administrativa do preposto incumbido desse registro, mas não há consequência processual, e nem o descumprimento do prazo acarreta nulidade ou sanção processual, apenas administrativa.

Explica, ao enfrentar o argumento defensivo sobre a existência de ordem de serviço prévia à fiscalização, que na SEFAZ-BA, a Ordem de Serviço é o ato administrativo que autoriza e orienta a fiscalização na realização dos seus trabalhos, podendo trazer um ou mais contribuintes e determinar um conteúdo mínimo de roteiros da auditoria a ser realizada no período que ela indica.

Indica que somente depois a emissão da Ordem de Serviço, ocorre a liberação administrativa dos arquivos SPED do contribuinte, que são criptografados com senha fornecida somente ao seu executante, ou seja, sem a Ordem de Serviço não se pode lavrar Auto de Infração no Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT).

Afirma inexistir fundamento a suspeita defensiva de que teria sido fiscalizado sem Ordem de Serviço, que foi indicada na primeira folha do Auto de Infração e, ao contrário do argumento defensivo, de que o lançamento é vago ou impreciso, pois uma rápida leitura do mesmo, ACÓRDÃO JF Nº. 0180-06/23-VD

evidencia que todos os argumentos apresentados na defesa estão incorretos, uma vez que a infração tem o seu enquadramento legal e dispositivo de multa indicado, a descrição dos fatos que fundamentam a cobrança, os valores estão de acordo com os demonstrativos anexados, que se constituem em excertos do Registro 1300 da EFD da empresa autuada. Diante do fato da mesma possuir e ter fornecido a EFD à fiscalização, diz não ser verdade desconhecer as medições, sendo completamente desnecessário apresentar a ela seus próprios livros.

Explica que somente é possível solicitar a retificação da EFD, enquanto o contribuinte não está sob ação fiscal, uma vez que após esse momento, depende da liberação do preposto fiscal responsável, caso contrário, os arquivos retificadores são recebidos, arquivados e rotulados como “sem valor legal”.

Registra que as alterações efetuadas devem ser fundamentadas em documentos apresentados à fiscalização e em nenhum momento isso ocorreu, nenhuma prova de erro nos registros da EFD foi apresentada neste ou em outro processo.

Repudia a sugestão da defesa de que impedimento à retificação do SPED com o “simples objetivo de manter autuações”, justificando que a retificação do SPED não foi aceita porque não foi apresentado nem ao menos um documento que provasse erro na EFD.

Destaca que o documento que apresentou na sessão de julgamento mencionada foi apenas uma planilha contendo o registro 1300 com os nomes dos combustíveis para que não precisasse ficar olhando o registro 0200 e com observações que faz para a construção do raciocínio. Como essa planilha era apenas um espelho de informações da EFD, entende que não faz sentido fornecer cópia ao Autuado que já as tem.

Explicita que, mesmo assim, naquela ocasião, forneceu a empresa, cópia da pasta de Excel com os dados que foram utilizados e foi concedido mais prazo para que o se analisasse o material recebido sendo essa busca pela verdade material fazendo aquilo que o próprio contribuinte deveria fazer, não parece coadunar com o simples desejo de manter autuações pois jamais um contribuinte seria prejudicado para manter autuações e a ação fiscal é pautada pela legalidade e pela busca constante da verdade material, finaliza.

Quanto a alegada decadência do direito de lançar, menciona lições de Ricardo Alexandre e diz que mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra do inciso I, do artigo 173, do CTN, começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos.

A respeito dos princípios da legalidade e da verdade material, transcreve ensinamentos de José dos Santos Carvalho Filho, Celso Antônio Bandeira de Mello e Fernanda Del Padre Tomé, assinalando que a EFD faz prova contra o autuado (artigo 226 do Código Civil c/c art. 417 do Código de Processo Civil - CPC) e o LMC físico e seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (artigo 419 do CPC) não se pode utilizar uma parte de sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Apresenta entendimento de que isso não significa que o contribuinte não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, cabendo, neste caso, 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*”, ou seja, o ônus de comprovar que a escrita está errada é do contribuinte.

Em relação à aplicação retroativa do parágrafo único do artigo 10, da Portaria 445/98, que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, indica que os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD e diante da peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, é que foi acrescentado o parágrafo único ao artigo 10, da Portaria 445/98.

Rememora que até a publicação da Portaria 159/2019, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de

levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário, tendo a inclusão do parágrafo único ao artigo 10, da Portaria 445/98, alterou o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desse, são realizados inventários de cada combustível no início ao final de cada dia de operação. Com a nova redação da Portaria 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levam em consideração os valores anualmente anotados no Registro de Inventário.

Transcrevendo o § 1º, do artigo 144, do CTN assinala que não tem razão o contribuinte quando afirma que *“não existe na Portaria 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado)”* e que o artigo 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 *“não apenas um roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador”*.

Acerca da inexistência de *“presunção de omissão de entradas”* no levantamento de fiscalização, comenta sobre o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único do artigo 10, da Portaria 445/98 e diz que esse percentual é mais do que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92, com isso, se criou uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de *“fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura”*.

Alega que, ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física e que todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia. Menciona que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante ser certo no mundo fenomênico.

Comenta acerca da frequência de realização dos inventários e do controle do estoque de combustíveis feito pelos postos revendedores, inclusive o registro efetuado no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e da Escrituração Fiscal Digital (EFD), inclusive que naquele livro existe um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, considerando que os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas.

Ressalta que, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f” da instrução normativa anexa à Portaria DNP 26/92) e no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias se deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%

Revela que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310, e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis. O registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. O registro 1320 trata do volume de vendas no dia, citando os campos de cada um dos registros.

Informa que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas no registro 1300 e consolidadas no registro 1300.

Argui, pois, que o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia, bico por bico de abastecimento e também por tanque antes de ser consolidado no registro 1300, o que simplifica o trabalho da fiscalização, na medida em



que os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos 1300. Diz ser a prova da infração a própria anotação feita na EFD, não sendo necessário exigir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o contribuinte já a possui.

Discorda da afirmação defensiva de haver “ausência de demonstração da base de cálculo”, “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, sob a justificativa de que a modificação da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD.

Explica o fundamento fático do percentual limite de 1,8387%, estabelecido pela SEFAZ-BA para os ganhos registrados na EFD, bem como foi efetuado o cálculo, inclusive a Tabela de Conversão de Densidade para 20 Graus Celsius, sendo que tal percentual trazido no parágrafo único do artigo 10 da Portaria 445/98 foi deduzido através da aplicação dessas tabelas de correção de densidade e volume, constantes na legislação que trata acerca dos combustíveis.

Conclui que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico. Além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Assevera ser apropriado que o parágrafo único do artigo 10 se encontre na Seção III da Portaria 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamento quantitativo de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo, ao tempo em que ressalta que a lógica dos argumentos defensivos para justificar os erros alegados não pode ser contraditória em si mesma, mas sim, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam vez que se assim não for, o argumento estará obviamente errado, não havendo de prevalecer.

Em relação ao cancelamento e/ou compensação dos ganhos com as perdas, argui ter a defesa alegado que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes, anotados no registro 1300 da EFD, todavia, não deve prosperar, considerando que o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, o que resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dias anteriores e posteriores, considerando equivocada a afirmação de que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”.

Quanto aos erros de medição, a existência de limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que sendo mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros, contudo, na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%, aponta.

Apresenta o entendimento de que, para sustentar minimamente a alegação de que houve erros de medição, o posto revendedor deve apresentar a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático do tanque para que a fiscalização possa avaliar a plausibilidade dos erros alegados estabelecendo limites para eles, trazendo exemplo a respeito.

Revela que um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustíveis nos tanques do posto sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente, o que traz como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, e nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda, e em ambos os casos, o ganho ou a perda terá o mesmo valor da nota fiscal originária.

Indica que a prova da ocorrência desse erro deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou de origem interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”. Conforme item 2.1.2 da norma NBC T 21, tendo sido conferidas as datas de cada entrada de combustíveis no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no registro C 100 sem que tenha encontrado qualquer erro.

Relata não ser incomum a movimentação de combustíveis entre postos, apesar de tal prática ser proibida pela ANP, sendo normalmente, feita entre postos da mesma empresa, mas nada impede que ocorra entre empresas distintas, e tais operações deveriam ser feitas com utilização de nota fiscal, mas pode ocorrer que ela não tenha sido emitida, fazendo com que o volume de entrada pareça um ganho volumétrico. Na devolução da mercadoria recebida sem nota fiscal, sendo feita também sem nota, aparecerá uma perda. Nesse caso, não haveria imposto a pagar, apenas infração de obrigação acessória, mas isso deve ser devidamente demonstrado pela defesa.

Pontua não ser incomum que os postos aproveitem para comprar combustível antes de um aumento anunciado e o deixem estocado nos seus caminhões tanque e um único caminhão tanque pode armazenar até 50.000 litros de combustível e quando esse volume é levado em consideração na movimentação dos estoques do posto revendedor, surge um falso registro irregular de volumes por serem esses maiores do que a tancagem do posto.

Revela que outro fato irregular, mas comumente presente nas operações dos postos é o fato de alguns operarem como verdadeiras TRR, vendendo combustível diretamente às transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento. Nesses casos, a análise do registro 1300 não é suficiente para detectar irregularidades fiscais, pois, operando de forma irregular, o posto não anota todas as suas entradas e saídas nesse registro. Explica que ocorrendo vendas nos bicos após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte o FECH\_FISICO será maior que o ESTQ\_ABERT e sendo anotados o valor da leitura dos contadores dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia serão levadas em consideração nesse dia.

Indica que ocorrendo entradas nos tanques após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH\_FISICO será menor do que o ESTQ\_ABERT e novamente, não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoque, devendo essas situações ser analisadas caso a caso e normalmente, na prática da fiscalização, indicam a ausência da informação da movimentação de combustíveis de um dia ou mais no registro 1300, entendendo que em ambos os casos, as entradas ou saídas feitas entre o fechamento de um dia e a abertura de outro não repercutem no cálculo das perdas ou ganhos.

Sustenta que na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD, e os erros de escrituração devem ser demonstrado conforme as normas contábeis indicam.

Explica a utilização da EFD nos trabalhos de fiscalização, reproduzindo o artigo 247, do RICMS/2012, destaca o conceito de inconsistência e afirma que no caso da fiscalização efetuada, ao examinar os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou não haver qualquer inconsistência nos mesmos, ao 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).

Mostra que a Instrução Normativa 55/14, publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia de 23/10/2014, que veio orientar “a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996” a primeira vista pode parecer atingir todas as fiscalizações com arquivos eletrônicos, mas a sua leitura revela que ele se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), sem tratar em momento algum dos arquivos EFD.

Revela ser obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus fazem prova contra ele mesmo e a fim de assegurar a verdade material, o Código de Processo Civil (CPC) permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos.

Registra caber o ônus dessa prova ao empresário, e a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas.

Considera demonstrado que o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no artigo 6º, IV, da Lei 7.014/96 e não no artigo 4º, § 4º da mesma Lei, pois quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, se percebe que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07, sendo 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.

No que diz respeito ao pleito defensivo para dispensar a multa com a aplicação do artigo 100 do CTN (reproduzido em seu teor), diz que a Administração nunca deixou de aplicar a Portaria 445/98, sempre tendo fiscalizado os estoques dos postos, mas a metodologia sem aproveitar as peculiaridades do controle de estoques dos postos revendedores, o que não significa dizer que os postos estavam autorizados a omitir entradas e que somente seriam punidos se fossem pegos num levantamento de estoques anual sendo a prática administrativa sempre a cobrança, apenas, agora, alterou-se o procedimento para tornar essa cobrança eficaz.

Não há que se falar na aplicação do parágrafo único do artigo 100, do CTN, finaliza. Conclui sustentando a total procedência do lançamento.

Foram os autos recebidos no CONSEF em 31/05/2021 (fl. 75), e encaminhados ao relator Antônio Expedito Santos de Miranda em 09/07/2021 (fl. 75-v), sendo redistribuído a este julgador em 15/05/2023 (fl. 77), devidamente instruído e considerado em condições para o seu julgamento.

Registrada a presença do advogado da empresa, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026, para fins de sustentação oral, o destacou a adoção pelo sujeito passivo da escolha da via judicial para a resolução da matéria, estando o feito já com sentença de primeira instância, aguardando julgamento de Recurso pelo Tribunal de Justiça.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a suportar o procedimento de fiscalização foi emitida a Ordem de Serviço 501326/20 (fls. 08 e 09), tendo sido ainda emitidos os Termos de Intimação para Correção de Arquivos da EFD às fls. 10 a 16.

As planilhas analíticas e sintéticas que suportam a acusação se encontram às fls. 17 a 42 dos autos, bem como na mídia de fl. 43. Já a ciência do lançamento ocorreu em 13/07/2020, na forma do documento de fls. 45 e 46, tendo o contribuinte recebido por meio físico todos os elementos que comprovaram e embasaram o lançamento (mídia em CD).

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, ainda que argumente em sentido contrário, prova disso é que abordou aspectos das infrações impugnadas que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo a atividade principal de “Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores”, CNAE 47.31-8-00, estabelecido no município de Feira de Santana. As questões preliminares aventadas, em função das observações a seguir, deixarão de ser apreciadas.

E justifico: Em relação à infração apurada, diante da notícia de existência de medida judicial interposta pelo contribuinte autuado, embora com sentença de primeiro grau, mas sem trânsito em julgado, frente a possibilidade de apelo recursal ao Tribunal de Justiça, conforme informado pela defesa, exatamente sobre a matéria em discussão no presente Auto de Infração, qual seja a aplicação do parágrafo único do artigo 10 da Portaria 445/98, sua legalidade e constitucionalidade.

Isso em função do fato de ter sido pautado para a sessão do dia 12 de maio de 2022, e registrada a presença do Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026, quando do julgamento do Auto de Infração 269138.0141/19-4, lavrado contra outro estabelecimento da mesma empresa ora autuada (Posto Kalilândia Ltda.), em questão de ordem requerida antes do início do julgamento, inclusive leitura do relatório, comunicado a decisão da empresa em discutir judicialmente a matéria, o que motivou o envio de e-mail dirigido à Secretária da Junta, às 8:56h daquele dia, com o seguinte teor:

*“Prezados Senhores,*

*De acordo com as informações prestadas na sessão de hoje, dessa Douta 2ª JF, a empresa POSTO KALILÂNDIA LTDA optou por ingressar com medida judicial, abrangendo os Autos de Infração lavrados contra seus estabelecimentos e sustentados na Portaria nº 159/19, inclusive os AIs 269138.0141/19-4 e 269138.0072/19-2 (pautados, respectivamente, para esta data e para o dia 19/05/22).*

*A referida ação foi tombada sob número 8024453-36.2022.8.05.0001 e tramita pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, tendo sido proferida a sentença anexa, que concluiu pela ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, § único, da Portaria nº 159/19.*

*Saudações,*

*Fernando Marques Villa Flor”.*

Ali se constata que em 04/05/2022 foi prolatada sentença pela MM. Juíza da 4ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador, nos autos do processo 8024453-36.2022.8.05.0001, a qual conclui:

*“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 como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento da temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime da 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.*

*Sentença sujeita à remessa necessária”.*

A respeito de tais fatos acima relatados, a legislação estadual, especialmente o artigo 125, inciso II, do COTEB (Lei 3.956/81) assim determina:

*“Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*(...)*

*1 - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida”.*

No mesmo rumo, o artigo 117 do RPAF/99, determina:

*“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”.*

Em complemento, o artigo 122, inciso IV, do mesmo Regulamento prevê a extinção do PAF, 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.

Diante de tal fato, caberá ao Poder Judiciário decidir sobre a questão, ficando, desta maneira, suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que a lide seja definitivamente resolvida, observando que a lavratura do Auto de Infração tem o condão de evitar os efeitos da decadência, devendo os autos, após as medidas de praxe, inclusive quanto as demais infrações, serem encaminhados para a Procuradoria Geral do Estado, a fim de que se adotem as devidas e necessárias providências.

Neste sentido, posso mencionar a decisão da Câmara Superior do CONSEF, no Acórdão CS 0001-21/06, de 30/03/2006.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a defesa apresentada relativa ao Auto de Infração nº. **269138.0044/21-0**, lavrado contra o **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, ficando suspensa a exigibilidade do crédito, diante da renúncia à discussão da lide na esfera administrativa, diante do ingresso de medida judicial, devendo o processo ser remetido à PGE/PROFIS para que sejam adotadas as devidas medidas legais, em atenção ao disposto no artigo 126 do COTEB.

Sala de Sessões Virtual do CONSEF, 04 de julho de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR