

A.I. Nº - 269138.0089/20-6  
AUTUADO - AUTO POSTO TANGARÁ LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT - COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/12/2023

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0248-02/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. CONSTATAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. EXTINÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DISCUSSÃO JUDICIAL DA LIDE. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia do poder de recorrer na esfera administrativa nos termos dos artigos 126 do COTEB e 117 do RPAF/99. Mantida a subsistência do lançamento tributário até decisão final da lide pelo Poder Judiciário. Suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Multa reenquadrada de ofício para em 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 26/02/2020, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$ 810.211,97, acrescido da multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

**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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do Registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, apuradas em 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

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

A autuada através de seu advogado impugnou o lançamento, fls. 18 a 54, onde inicialmente transcreveu a infração e requereu que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos seus representantes legais.

Esclarece que embora o autuante cite o art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98, o lançamento teria suporte no art. 10, inc. I, alínea “b”, da mesma portaria, que reproduz e, assim preliminarmente aponta nulidade desta parte da autuação, com fulcro no art. 18, incisos II e IV, alínea “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa, por entender não existir relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, notadamente, o fato narrado, pois a suposta entrada de mercadorias não registradas, não é o fato que justifica a cobrança a título de valor acrescido.

Aduz que para cobrar a parcela de ICMS descrita no inc. I, alínea “b”, da Portaria nº 445/98, é necessária a apuração por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea “a” do inc. I, do mesmo artigo, pois, não se pode simplesmente cobrar o acessório sem o principal.

Explica que a norma exige que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques, para depois, com base no ICMS que seria devido por responsabilidade solidária, se exigir o imposto decorrente do valor acrescido. Como não se encontra no presente Auto de Infração tal apuração, é nula de pleno direito a presente autuação.

Aponta que a pretensão fiscal é afirmar que a autuada, anteriormente aos períodos fiscalizados, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada.

Afirma que de acordo com o demonstrativo denominado PLANILHA DO LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEL, o autuante elegeu critério de apuração sem amparo legal, tendo misturado todos os tipos de combustíveis, apresentando demonstração inteiramente incompatível com o enquadramento citado e, portanto, ilegal.

Reafirma, de forma veemente, a nulidade do lançamento, por ofensa ao citado dispositivo do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, das bases de cálculo, caracterizando cerceamento de defesa.

Salienta não existir nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada pelo autuante, que apesar de citar a Portaria nº 445/98, se utilizou de apenas um dos dados registrados no LMC, pinçando apenas a parte da escrituração que entendeu conveniente e, assim, além de atentar contra o conjunto da norma, criou quantidades absurdas de omissões de entradas, não tendo solicitado qualquer esclarecimento do contribuinte sobre o LMC.

Lembra que de acordo o art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, que seria a base legal da autuação, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de omissão de receitas anteriores, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque, ainda que provadas as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, o fato não ensejaria concluir pela falta de recolhimento do imposto, uma vez que no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

No caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que implicaria na omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da tributação federal, mas não na omissão de pagamento do ICMS.

Entende que para se aplicar a presunção legal, no caso, haveria que se comprovar a efetiva aquisição de mercadoria sem documentação fiscal, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

Defende que se atendidos outros requisitos legais, caberia no máximo a aplicação do art. 11, da Portaria nº 445/98, como já decidido pelo CONSEF em julgamentos - Acórdãos CJF nº 0159-12/07 e CJF nº 0337-11/09.

Alega que deveria se aplicar as determinações da Instrução Normativa 56/2007, que, nos seus itens 1 e 2, reproduzidos, que tratam especificamente das hipóteses das presunções previstas na Lei nº 7.014/96, cuja orientação decorreu de reiteradas decisões do CONSEF no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS, quando apurada omissão de saídas presumidas os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária e, ainda determinando que caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções e aplicar outros roteiros de fiscalização.

Conclui que a norma impede que a cobrança seja feita por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois não são mais tributadas. Assim, diz deveria o autuante ter aplicado outros roteiros de fiscalização uma vez que no comércio varejista de combustíveis todos os produtos são sujeitos a substituição tributária e ainda que não fosse, haveria que ser aplicada proporcionalidade, o que aniquilaria os

valores lançados como devidos, conforme entendimento do CONSEF e da PGE/PROFIS, externado em decisões cujas ementas dos Acórdãos transcreve.

Pondera, admitindo que a Portaria nº 445, superando a lei, contemple operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular, conforme seu art. 1º, reproduzido.

Frisa, que a apuração foi realizada por método não contemplado por qualquer instrumento legal, nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização, sendo que o autuante usou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas. Ou seja, a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado, sendo esse erigido à condição de “*omissão*”. Ainda que essa metodologia fosse regular, as perdas registradas também deveriam ser consideradas, apurando-se, ao final de cada exercício os resíduos.

Conclui não existir base legal para o método de apuração adotado, como também indevidos são os dispositivos indicados como infringidos, pois não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida e não condizem com o efeito pretendido. Adicionalmente, diz que a multa de 100%, também não encontra base legal.

Destaca que em julgamentos semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração criado pela autoridade fiscal, transcrevendo ementas dos Acórdão JJF nº 0186-02/19; JJF nº 0159-02/19; JJF nº 0160-02/19 e JJF nº 0167-02/19.

Destaca não caber às autoridades fiscais a criação de métodos de apuração utilizando-se apenas parte dos dados informados pelo contribuinte conforme decisão contida no Acórdão nº 0160-02/19.

Observa que os registros na EFD foram efetuados de forma equivocada, pois diz ser impossível a efetiva ocorrência de “*ganhos diários*” de milhares de litros de combustíveis, assim como as incontáveis situações em que os “*ganhos*” são próximos às quantidades disponíveis e superam as capacidades dos tanques e os volumes são absurdos e incompatíveis com as reais movimentações.

Frisa que para se efetivar a ocorrência descrita, precisaria haver um conluio com o distribuidor, visando prejudicar o estado, portanto a condução da ação fiscal teria que inicialmente esclarecer os lançamentos no LMC, que afirma serem equivocados, e permitir a correção das inconsistências observadas, consequentemente conclui que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, sem que a empresa tenha tido a oportunidade de se explicar ou corrigir tais inconsistências e, assim, as quantidades consideradas no levantamento foram aquelas equivocadamente lançadas no LMC, cujos erros somente poderiam ser demonstrados através de uma auditoria aprofundada.

Apresenta exemplos cujas quantidades chamam mais a atenção, porém, afirma que a isso se repetiu em todos os combustíveis, onde todas as quantidades de ganhos foram pinçadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada.

Afirma que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 159/2019, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma. Sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, devendo todos os dados serem considerados, inclusive as perdas.

Destaca que a Portaria nº 445/98 se encontra limitada pela Lei nº 7.014/96, não podendo ser interpretada de forma apartada, como fez o autuante que aplicando isolada o parágrafo único do art. 10 da citada portaria criou uma nova hipótese de presunção, não contemplada no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, portanto, ilegal.

Aponta como outro vício existente, o fato da identificação diária dos ganhos procedida de forma isolada da auditoria de estoques, cuja apuração se reporta a exercícios fechados, sendo abandonados os estoques e demais dados. Considerando a impossibilidade de apuração diária,

exceto na hipótese do art. 41, inc. II, da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos dos artigos 46 e 47, somente se pode interpretar a inovação feita pelo parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 159/19, como sendo em relação aos ganhos reais e diáridos, registrados, um dos componentes da auditoria de estoques.

Registra que a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o contribuinte.

Repisa que os Registros LMC/1300 EFD, foram utilizados na forma irregular e ilegal, pois as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas e não refletem a realidade das suas movimentações diárias. Razão pela qual, defende a concessão de prazo para a retificação dos registros, haja vista que os erros na EFD, não caracteriza fato gerador do ICMS, devendo o Fiscal intimar a autuada para tal providência, conforme ocorreu no Auto de Infração nº 206903.0001/16-0.

Admite que se cometeu alguma infração, até prova em contrário, se limitou ao campo das obrigações acessórias, ou seja, as inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, da multa.

Conclui ter comprovado que a autuação recaiu sobre os volumes lançados equivocadamente na EFD, a título de ganhos, não tendo sido realizada uma auditoria de estoques e se não existe nexo entre a acusação de operações não escrituradas e a realidade dos fatos quais sejam os ganhos diáridos registrados na EFD/LMC não só é nulo o lançamento como a multa aplicável seria a prevista no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

Transcreve diversas ementas de outras decisões do CONSEF, em casos similares, que diz se aplicarem ao caso, com o objetivo de afastar quaisquer dúvidas quanto à nulidade do lançamento e a outras decisões relativas à ausência de prazo para a retificações dos dados informados com inconsistências, transcrevendo ementas de diversos Acórdãos.

Afirma que no mérito, é evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados inconsistentes declarados na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração por presunção totalmente ilegal, não se devendo falar em multa de 100%.

Pontua que providenciou a retificação de sua EFD/LMC, conforme recibos anexos, transmitidas em 11/02/2020, antes da lavratura do Auto de Infração. Qualquer modificação no lançamento, pede que seja reaberto o prazo de defesa.

Requer a revisão do lançamento, por Fiscal estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material e se dispõe a apresentar qualquer outro elemento necessário à realização, bastando para tal ser solicitada, inclusive aplicação da IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração.

Registra que não existe no PAF qualquer indício de aquisições de mercadorias de terceiros, sem documentação fiscal. Assim, acusação não encontra amparo legal, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos. Ao contrário, do afirmada pelo autuante, as planilhas de apuração dos preços médios unitários indicam aquisições, exclusivamente, com notas fiscais, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária; aplicação na IN 56/07 cuja revisão deve ser realizada por Fiscal estranho ao feito.

Pede e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado, improcedente.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 58 a 68, onde passando a discorrer sobre a correta técnica do levantamento quantitativo de estoques, abordou inicialmente o aspecto referente ao controle dos estoques, pela ótica das ciências contábeis.

Explica a complexidade observada atualmente no controle dos estoques, provocou a atualização da Portaria nº 445/98, cuja nova redação não criou novos conceitos de contabilidade, mas objetivou orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques dadas as dificuldades encontradas pelos fiscais no desenvolvimento de seu trabalho, sendo imprescindível considerar os fundamentos da contabilidade para a interpretação da norma.

Citando lição de José Carlos Marion, aborda o conceito de inventário que tem como base o levantamento físico e parâmetro duas contagens físicas periódicas no local. Explica que no caso de postos revendedores de combustíveis, esse controle de estoques é mais rigoroso, devendo ser inventariados duas vezes por dia, uma antes do início das vendas e outra após o encerramento das vendas.

Complementa que também é obrigatória a escrituração de todos os inventários no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, criado pela Portaria do DNC, nº 26/92.

Ensina que o LMC foi adotado como livro fiscal pelo Ajuste SINIEF nº 01/92 e incluído na Escrituração Fiscal Digital – EFD no Registro 1300 pelo Ato COTEPE nº 9/2008, com o propósito de: **(I)** dar proteção ao consumidor contra adulteração dos combustíveis; **(II)** controlar de forma eficaz, para detecção de vazamentos dos produtos comercializados, que podem causar danos ao meio ambiente e/ou a integridade física ou patrimonial da população; **(III)** facilitar a atividade de fiscalização do ICMS; e, **(IV)** coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Acrescenta que o LMC contém um campo específico destinado ao registro de pequenas diferenças entre os estoques escritural e o medido em virtude das variações volumétricas a que ficam os produtos sujeitos. Quando essas diferenças superam o limite de 0,6% dos volumes disponíveis no dia, o posto revendedor deve justificar registrando os motivos de tal ocorrência, conforme item 13, alínea “f” da Instrução Normativa anexa a Portaria do DNC, sendo anotadas na EFD nos campos 9 e 10 do Registro 1300 como ganhos ou perdas.

Esclarece que antes da publicação da Portaria nº 159 em 24/10/2019, a Secretaria da Fazenda restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques àqueles que denomina de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou aberto, sempre utilizando os valores registrados no Livro Registro de Inventário. Com a publicação da citada portaria e a inclusão do parágrafo único no art. 10 à Portaria nº 445/98, este cenário mudou.

Ressalta que o citado artigo encontra-se na Sessão III da Portaria nº 445/98 que trata das omissões de entradas de mercadorias, pois considera os ganhos em termos escriturais equivalentes a uma omissão de entradas, sendo que se admite como normal o ganho limitado ao percentual admitido como perdas, que a SEFAZ fixou em de 1,8387%, muito maior que o limite previsto na portaria do DNC, conferindo uma margem de segurança além da qual as chances de haver uma justificativa plausível para os ganhos observados é nula.

Pontua que a mencionada alteração da Portaria nº 445/98 visou aperfeiçoar as orientações de como os prepostos fiscais devem utilizar as informações de ganhos registrados na EFD, ou seja, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, fato que permite a sua aplicação imediatamente conforme previsto no art. 141, § 1º do CTN, reproduzido.

Conclui que:

- i)* A inclusão do parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 alterou o procedimento aplicado anteriormente, no caso dos postos de combustíveis, para trabalhar com os levantamentos físicos de estoques realizados diariamente pelo próprio contribuinte e registrados na sua EFD;
- ii)* Não é correto afirmar que o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios fechados; que na autuação foi empregado método não contemplado pela Portaria nº 445/98, ou que não existe base legal para o meio de apuração adotado; que o meio de apuração foi criado pela autoridade fiscal que não seguiu o roteiro legal; ou, que o levantamento

quantitativo não foi realizado de forma regular, utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ;

- iii) Por se tratar de norma procedimental, a alteração da Portaria nº 445/98 retroage à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme art. 144, § 1º do CTN. Assim, um equívoco considerar que a Portaria nº 159/2019 tem aplicabilidade somente a partir da data de sua publicação;*
- iv) Diariamente, no caso dos postos revendedores, de forma autônoma, o levantamento quantitativo de estoques é feito pelo próprio contribuinte com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações, registrando as omissões de entradas como ganhos e as saídas como perdas, anotados no Registro 1300 da EFD. Assim, é errado afirmar que apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado, pois os ganhos calculados e registrados na EFD resultaram do levantamento de estoque dos combustíveis feito diariamente pelo próprio contribuinte e não tem fundamento agrupar os levantamentos de dias distintos compensando ganhos de um dia com as perdas de outro, pois cada dia há um novo levantamento de estoque independente;*
- v) Além do limite de 1,8387% adotado pela SEFAZ, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados e passam a ser considerados omissões de entradas. Portanto, não se pode afirmar que todas as operações foram escrituradas, pois o que foi registrado não foram as operações em si, mas, a prova de suas omissões.*

Complementa que não há que se falar em ausência de demonstração da base de cálculo ou da ausência de fato gerador do ICMS, uma vez que os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo do ICMS exigido estão explicitados nos autos.

Explica que a Portaria nº 445/98 também tem a finalidade de esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 para proporcionar um entendimento uniforme na aplicação da norma.

Lembra que nestes casos, é admitida prova em contrário, ou seja, o sujeito passivo pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal decorreram de operações não tributáveis ou com tributação encerrada, cujo esclarecimento encontra-se exposto no art. 7º, inc. II da Portaria nº 445/98, ou seja, a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção das ocorrências de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documento fiscal e sem o pagamento do imposto, caso que se aplica a proporcionalidade prevista no primeiro item da Instrução Normativa nº 56/2007.

Lembra que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, e conforme a Portaria nº 445/98, deve ser exigido do responsável solidário, que adquiriu mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, o pagamento do ICMS devido, (art. 10, inc. I, alínea “a” da citada portaria) e do imposto devido por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, (art. 10, inc. I, alínea “b” da mesma portaria).

Explana que no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o fundamento não é a presunção de ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documento fiscal e sem o pagamento do imposto, mas a transferência da responsabilidade tributária com base no art. 6º, inc. IV da Lei nº 7.014/96. Portanto, não se aplica a proporcionalidade de que trata a IN 56/07, em razão da responsabilidade não ser fruto da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96.

Ressalta que as omissões de entradas são a prova de que os estoques disponíveis para revenda foram adulterados, prática inadmissível, vez que prejudica o consumidor e sonega impostos, não podendo se pretender receber o tratamento tributário como se o combustível adulterado fosse puro e com todos os tributos incidentes pagos, fato que não justifica a pretensão de se aplicar o que dispõe a IN 56/07 sem que levar em consideração a adulteração dos produtos.

Atribuindo a denominação de adulterante para a parcela do combustível irregularmente adicionado aos estoques de combustível do posto, explica que o volume do produto armazenado no tanque é igual a soma do volume de combustível adquirido regularmente e o volume do adulterante, cuja entrada foi omitida da EFD.

Acrescenta que estando o adulterante misturado ao combustível, ocorrendo uma venda, junto com o volume vendido, sai parte do adulterante, cuja proporção entre saídas de adulterante em relação a saída de combustível é a mesma que se observa entre o volume de adulterante em relação ao volume de combustível, relação que se projeta na relação entre a receita realizada, atendendo, atendendo ao que determina a mencionada instrução normativa.

Conclui restar demonstrado que: *(I)* O ICMS devido como responsável tributário se fundamenta no art. 6º, inc. IV e não no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, portanto, não se aplica a IN 56/07; *(II)* quando se leva em consideração as saídas de adulterante misturado aos combustíveis adulterados, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade da IN 56/07;

Complementa que a forma de apuração determinada pela Portaria nº 445/98, pela via da presunção não se aplica exclusivamente aos contribuintes que comercializam razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, porque, assim fosse, se estaria desconsiderando que também são comercializados adulterantes misturados aos combustíveis.

Ao referir-se aos livros fiscais como meio de prova contra o empresário, transcreve o art. 226 do Código Civil e os artigos 417 e 419 do Código de Processo Civil para destacar que não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece.

Anota que se os livros não fizessem prova contra o empresário, de nada valeria o cumprimento das normas legais, comprometendo todo o sistema. Por essa razão, com o propósito de fazer cumprir a norma e evitar a reincidência, o legislador determinou a presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Ao abordar as inconsistências dos arquivos da EFD, pontua que as inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS/2012 refere-se a falta de ocorrência, contradição ou imprecisão dos dados.

Frisa que no caso em análise não foram encontradas inconsistências nos arquivos da EFD apresentadas, pois o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixou perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas e de saídas, anotadas nos Registros 1310 – movimentação de combustíveis por tanque e 1320 – volume de vendas.

Acrescenta que os ganhos e as perdas, anotadas no Registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com nota fiscal, conferidas com os valores dos Registros C100 e C170 da EFD e subtraído das vendas realizadas pelos bicos de bombas de combustível anotadas no Registro 1320) e também conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Pontua que a prova de eventuais erros no Registro 1300 deve ser robusta, não sendo plausível que o empresário trate com desleixo seus estoques durante anos, sem tomar as providências para resolver as alegadas inconsistências. Assim sendo, as justificativas de erros devem ser acompanhadas de laudos técnicos de intervenção que lhe de respaldo.

Sinaliza que não foram desconsideradas a possibilidade de ocorrência de erros na escrituração, contudo, exemplificando, diz que tais erros implicariam no descompasso entre os valores de estoques de um dia e o do dia anterior, fato não observado no presente caso.

Aponta como outra possibilidade de erro, o caso de o posto ter anotado o estoque final errado do dia anterior como estoque inicial. Neste caso, a diferença surgiria nesse dia seguinte e essa diferença necessariamente teria o mesmo valor que a diferença do dia anterior. Admite ter identificado tais erros, contudo, eles foram excluídos do levantamento.

Afirma que além desses casos, são erros injustificáveis, que se aceitos estar-se-ia descharacterizando a escrituração do Registro 1300 da EFD e do LMC, infringindo a regra de que a escrituração é indivisível, aceitando apenas as parcelas favoráveis.

Destaca que é obrigação do contribuinte manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois fazem prova contra ele mesmo.

Ressalta que o CPC permite a demonstração de que os registros lançados, não correspondem à verdade dos fatos. Contudo, o ônus da prova cabe ao acusado, sendo os argumentos genéricos de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir a legislação, não deve ser considerada em seu favor, pois assim tornaria sem valor os registros nos livros da empresa.

Assevera que não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo contribuinte, por isso não houve a necessidade de intimá-lo para proceder as correções, não devendo se falar em descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD.

Salienta que nenhuma das alegações da defesa foram acompanhadas de provas.

Conclui, ratificando a autuação.

Em 30/07/2020, a 2ª JJF decidiu converter o feito em diligência à COPEC inicialmente e em seguida à PGE/PROFIS para que o autuante buscassem junto aos órgãos competentes, em especial junto à ANP, histórico do contribuinte que corroborasse com a afirmativa, que motivou a acusação de omissões de entrada, da ocorrência de adulteração dos estoques disponíveis para comercialização ou adulteração de combustível, das bombas, ou por qualquer outro meio.

Atendida a solicitação, os autos deveriam ser encaminhados à Procuradoria Fiscal da PGE, para emissão de Parecer Jurídico abordando, em especial, os seguintes pontos: (1) Se o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com a redação posta, extrapola ou não os limites da Lei nº 7.014/96, na medida que segundo o argumento da defesa estaria criando uma nova hipótese de “*presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto*”, não contemplada no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96; e, (2) Se a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade retroativa ou a partir da data de sua publicação.

Em cumprimento à diligência, o atuante prestou informação às fls. 74 a 76-v, onde, após breves considerações, inclusive quanto ao conteúdo da Cartilha do Posto Revendedor, publicada pela ANP, justificou ter usado o termo “*adulterante*” do ponto de vista tributário, vez que afirma ter constatado omissão de entradas nos tanques, isto é, entradas sem notas fiscais, o que é proibido por razões legais e esclareceu que o uso do termo, comumente refere-se a substância diversa que prejudica a qualidade dos combustíveis, como, por exemplo, solventes, e, nesse sentido de prejuízo da qualidade do combustível.

Assim, admite que, deveria ter composto o processo, desde o início, a prova da fraude detectada pelo órgão competente, a ANP, de forma que a escolha do termo não foi um acerto, pois, prejudicou a clareza do texto e melhor seria empregar a expressão “*combustível sem nota fiscal*” no lugar de “*adulterante*”, o que assevera fará daqui por diante, como exemplifica: Volume de Produto no Tanque *igual a* Volume de Combustível com Nota *mais* Volume de Combustível sem Nota.

Conclui não ter havido qualquer indicação prévia ao trabalho de fiscalização de que a autuada tenha fraudado a qualidade dos combustíveis ou as bombas do seu posto.

Salienta a inexistência de “*presunção de omissão de entradas*” no procedimento de fiscalização, pois o percentual de 1,8387% previsto no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela ANP, de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria nº DNC 26/92, criando uma margem de

segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura, conforme decisões judiciais.

Assim, o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação:

- (i) Premissa maior associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor;
- (ii) Premissa menor: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico;
- (iii) Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Conclui que estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Assevera que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, não cria presunção alguma, mas, baseado nas leis da física, orienta a Fiscalização na cobrança daquilo que garante ser certo no mundo fenomênico, ou seja, o volume registrado além do limite permitido autoriza a conclusão de que houve adição de um volume de combustível sem documentação fiscal aos estoques do posto revendedor.

Repisa que no caso dos postos revendedores, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do Registro 1300 da EFD. Então, para se lidar com essa peculiaridade dos postos, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98:

Faz longa explanação acerca da alteração da Portaria nº 445/98 e conclui que aplicando ao processo de levantamento quantitativo de estoques a norma trouxe tão somente novos procedimentos para a Fiscalização, portanto, deve ser aplicado o disposto no art. 144, § 1º, do CTN para garantir o emprego do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 aos fatos geradores já ocorridos.

Remetido à Procuradoria Fiscal da PGE, o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior em 12/03/2021, em atendimento a diligência, emitiu o Parecer Jurídico às fls. 83 a 94, acolhido pelo Procurador chefe da PROFIS, fl. 97, do qual transcrevo o trecho conclusivo:

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

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

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

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

No retorno dos autos ao CONSEF, em 17/06/2021, foi mais uma vez decidido pela conversão do processo em mais em diligência, desta vez dirigida a COPEC, visando atender uma orientação da Coordenação de Avaliação deste CONSEF para que o autuante anexasse aos autos disco de armazenamento de dados, com arquivo em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal.

Posteriormente deveria o contribuinte ser intimado a receber cópia integral do demonstrativo em arquivo eletrônico na forma do RPAF/99, concedendo-lhe o prazo de 60 dias, para manifestação, se assim desejar.

Assim, em cumprimento ao quanto requerido, o autuante juntou a mídia digital contendo gravados os arquivos relativos aos demonstrativos analíticos, fl. 103, e através do DT-e, mensagem postada em 31/08/2021, fl. 105 e 106, notificou o contribuinte para receber o demonstrativo, cuja leitura e ciência ocorreu na mesma data, tendo a autuada, através de seu patrono, se manifestado às fls. 109 a 131.

Após as considerações iniciais e o relato dos fatos, argui decadência parcial da infração, sob o argumento de que se a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46, do RPAF, não pode ser considerada válida, portanto, a intimação válida ocorreu somente em 31/08/2021, fato que justifica considerar ocorrida a decadência em relação aos fatos geradores até 31/12/2015.

Conclui que se a intimação é inválida, não pode surtir qualquer efeito, inclusive diante da contagem do prazo decadencial, sob pena de ter o Fisco prazo eterno para efetuar o lançamento. Assim, requer a exclusão dos valores referentes ao exercício de 2015

Transcreve a infração, o enquadramento legal e lembra que a infração apontada tem origem na exigência por responsabilidade solidária, cuja base de cálculo, consoante consta dos demonstrativos, decorre necessariamente do art. 23-A, inc. II, da Lei nº 7.014/96, que reproduz.

Pontua que o art. 6º, inc. IV, não se aplica aos casos de responsabilidade por solidariedade em decorrência de substituição tributária, uma vez que trata da responsabilidade comum, de qualquer pessoa, física ou jurídica, flagrada na posse de mercadorias, visando comercialização, sem documento fiscal ou com documento inidôneo, situação longe daquela discutida na presente demanda, pois não há que se admitir que a autuada se encontrava na posse dos produtos, cuja autuação ocorreu em maio de 2020, e os supostos fatos, entre 2015 e 2019.

Pondera que se poderia cogitar, mediante interpretação muito abrangente, que se presumiu ter existido a posse dos produtos, entre 2015 e 2019 e lembra que o art. 6º, inc. IV, é aplicável, normalmente, nas situações de flagrante, trânsito de mercadorias ou comprovado armazenamento irregular, exigindo a apreensão dos produtos.

Sinaliza que os artigos 4º, § 4º, inc. IV e 23-A, inc. II, da Lei nº 7.014/96, são os efetivos suportes da autuação e da apuração da base de cálculo, claros ao preconizar que na hipótese a autuação foi lastreada na presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, como exclusivamente autoriza o art. 4º, § 4º, inc. IV. Além disso, a base de cálculo foi mensurada mediante a adoção de critérios aplicáveis à presunção, que naturalmente deve decorrer de regular levantamento quantitativo de estoque.

Acusa o autuante de tentar manobrar a desqualificação da presunção, alterando a substância do lançamento, o que faz, claramente, para fugir da aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07, no que tange a impropriedade do roteiro de fiscalização adotado e da proporcionalidade com as saídas tributáveis e promover total alteração do fulcro da autuação, espalhado no enquadramento legal, sem a mínima base legal ou fática.

Explica que a autorização legal, constante da Lei nº 7.014/96, seguida pela Portaria nº 445/98, é unicamente da cobrança por presunção, com a apuração da base de cálculo, de acordo com o art. 23-A, inc. II, da Lei nº 7.014/96, assim também tratada.

Sinaliza que o art. 145, do CTN, regula as hipóteses de alteração do lançamento de ofício não se enquadram no caso, mesma linha do art. 146 do CTN, reproduzido.

Defende que a alteração desejada pelo autuante é totalmente irregular e ilegal, bem como promover claro cerceamento do direito de defesa.

Referindo-se ao enquadramento legal aplicado na infração, diz serem inafastáveis as conclusões, para a nulidade da autuação:

- a) A Lei nº 7.0143/96 só autoriza a cobrança do ICMS, em decorrência de ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, por presunção;
- b) A fundamentação do lançamento é a presunção, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo;
- c) O disposto no art. 6º, inc. IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de flagrante da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, apesar de absurda hipótese, de que essa posse se presume ter existido, de 2015 a 2019
- d) Se afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da presunção, a JJF modificará a fundamentação do Auto, o que não encontra base legal.

Aponta que conforme decisões da 2ª CJF do CONSEF, transcritas, em situações exatamente iguais, já se firmou o entendimento de que a cobrança, feita com base apenas nos dados lançados no LMC, é “presunção”, e a Portaria nº 159/19 não retira tal pressuposto. Pelo contrário, trata-se da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV, da Lei nº 7.014/96.

Passando a tratar da aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07, recorre mais uma vez o enquadramento da infração e justifica sua pretensão pelo disposto no art. 23-A, inc. II, da Lei nº 7.014/96, conforme expressamente determina os seus itens 1 a 4, reproduzido que prevê, nas hipóteses de fato gerador presumido, deve ser cobrado o imposto sobre a proporção dos valores relativos às operações sujeitas o regime normal de tributação, afastada excluindo operações sujeitas à isenção, não-incidência e substituição tributária.

Transcreve o art. 8º da Lei nº 7.014/96 e destaca que o ICMS ora cobrado, por responsabilidade própria só pode existir de comprovada a responsabilidade solidária, ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal.

Assevera que o lançamento distorce completamente a Lei nº 7.014/92, ao considerar que esta atribui ao varejista a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição. Essa assertiva é inteiramente dissociada da disposição legal invocada, em detrimento da autuada a da defesa.

Reproduz os motivos de edição da Portaria nº 445/98 e afirma não existir nessa normativa outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado ou aberto, conforme artigos 1º, 2º e 3º.

Reproduz os artigos 6º e 7º, incisos I e II, da citada portaria que trata da Omissão de Entradas de Mercadorias e até esse ponto, se encontra em consonância com a Lei nº 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário. A Lei nº 7.014/96, ao regular a matéria, não faz distinção, para a apuração do fato gerador presumido, entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária como a referida portaria também não o faz e nem poderia.

Admite que a ilegal Portaria nº 159/19, no art. 3º, incisos I a XII, trouxe algum benefício aos contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da omissão de entradas. A exceção feita foi justamente para o segmento de varejo de combustíveis, em relação 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 e transformou os registros lançados no LMC em fatos geradores e atribuiu aos mesmos registros o condão de variação volumétrica.

Complementa que a Portaria nº 159 além de travestir as informações acessórias de fato gerador, a erigiu os mesmos dados, tratados de forma única e exclusiva, e sem qualquer outra investigação fiscal ou contábil, ao status de variação volumétrica.

Relata que em 2018, um outro contribuinte foi alvo de autuações fundamentadas no mesmo método, tendo o CONSEF rejeitado de forma veemente, como se pode auferir das ementas transcritas Acórdão CJF nº 0309-12/20-VD e CJF nº 0097-12/20-VD.

Defende que as informações contidas na EFD/LMC/Registro 1300 poderiam ser usadas, a teor do art. 144, § 1º, do CTN, como um dos componentes de uma regular apuração, porém, nunca como fato gerador da obrigação e servir como um indício da existência de alguma irregularidade.

Argumenta que a Portaria nº 159/19 ao instituir índices de perda, não trouxe o falado benefício aos contribuintes, pois excetua justamente o comércio varejista de combustíveis, criando o parágrafo único do art. 10, que ofende diretamente o art. 97, inc. III, c/c o art. 103, inc. I do CTN.

Constata que através da Portaria nº 159, foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios, criados pelo DNC, sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inc. IV, da Lei nº 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inc. IV, da mesma Lei.

Defende que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de indício de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades excessivas. Tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do contribuinte, como, aliás, determina a IN 56/07. O uso dessas informações para o aprimoramento da ação fiscal atenderia o disposto no art. 144, § 1º do CTN.

Ressalta que a Portaria nº 159/19 foi publicada em 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no art. 167, inc. III, do RPAF, no máximo se poderia aplicar o parágrafo único do art. 10, a partir desta data.

Reproduz o art. 100, inc. I do CTN e em relação à vigência da legislação tributária, e o art. 103, inc. I, do mesmo CTN para destacar que existe exceção para a aplicação retroativa da lei, conforme parágrafo primeiro do art. 144 do citado CTN.

Conclui que a exceção do art. 144, não se aplica ao caso concreto e chega a ser “maquiavélica” essa pretensão, porque:

- 1º O art. 144 se reporta a lei, estando a norma infralegal tratada nos artigos 100 e 103. O parágrafo único do art. 144 também se reporta à lei, no seu sentido estrito;
- 2º A Portaria nº 159/19 caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência, não se poderia olvidar em sua aplicação posteriormente à ocorrência do fato gerador;
- 3º A portaria não veio tão somente instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, com simples ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas, eis que o parágrafo único da citada Portaria nº 159 não encontra compatibilidade com o conteúdo da Portaria nº 445/89;
- 4º 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;
- 5º Os dados do LMC não foram usados, em uma regular auditoria, para fins de apuração das quantidades supostamente omitidas ou da base de cálculo, mas foram as próprias informações tidas como fatos geradores, conforme já amplamente demonstrado expressamente na portaria. O art. 146, do CTN, fala por si só.

Argui que a existência de erros não significa atribuir validade a dados irreais lançados no Auto, ato incompatível com a verdade material, ou seja, com os estoques, vendas e aquisições.

Ao analisar os demonstrativos que agora teve acesso, reforçou sua convicção de que não existem no PAF elementos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques escriturais e das medições, vez que os ganhos registrados no demonstrativo LMC são irreais e sem comprovação sendo que uma auditoria em exercício fechado, comprovaria que não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS.

Sinaliza que a mesma planilha apresenta inúmeras perdas, quantidades que, dentro da sistemática adotada na autuação, ao menos devem ser consideradas e deduzidas, ou seja, os arquivos não comprovam a efetividade das alegadas aquisições de terceiros sem documentação fiscal, portanto, o lançamento é totalmente improcedente.

Faz referência a decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001 e pede a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/com o parágrafo único, do CTN.

Argumenta que os registros do LMC nunca foram considerados para fins de cobrança do imposto, como feito a partir da edição da Portaria nº 159/19 se constituindo numa “prática reiterada”. Assim, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN é impositivo, determinar a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais, em consonância, ainda, com precedentes do CONSEF nos Acórdãos CJF nº 0256-11/18 e CJF nº 0260-11/18.

Solicita tratamento isonômico e requer a dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento. Deve ser observado ainda que, pelo enquadramento legal aplicável, as sanções seriam de no máximo 60%.

Renova a solicitação da busca da verdade e, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil, revisão do lançamento, pleiteando a ouvida da PGE sobre toda a matéria e pede seja declarada a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, se mantido o ilegal e infundado lançamento, a dispensa da multa e acréscimos legais.

O autuante prestou nova informação às fls. 162 a 176, frente e verso, onde inicialmente listou seus argumentos e afastou a alegada violação do princípio do contraditório e da ampla defesa,

Conta que ao realizar uma auditoria fiscal utilizando as informações contidas nos livros fiscais, elaborou os demonstrativos que comprovam a ocorrência dos fatos geradores do imposto exigido, conforme art. 46 do RPAF/99 e no presente caso não foi diferente, pois as planilhas que serviram de base para os demonstrativos e as informações juntadas ao lançamento são um resumo daquelas informações contidas no SPED da autuada, isto é, dos livros e documentos fiscais apresentados ao Fisco por meio eletrônico.

Sinaliza que a decisão, por clareza e economicidade, em resumir as informações foi acertada e que não houve qualquer prejuízo à autuada, não havendo, qualquer cerceamento da defesa, deixando claro o equívoco das afirmações da defesa. Assim como não é verdade que a primeira intimação foi inválida.

Apresenta também argumentos, com base na doutrina, para afastar a arguição da violação dos princípios da legalidade e da verdade material, pois, ao utilizar os registros da EFD como prova, levou em consideração:

- i) O art. 226 do Código Civil: Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.
- ii) O art. 417 do Código de Processo Civil: Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos;

- iii) O art. 373, inc. II, do CPC: O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor;
- iv) O art. 419 do CPC: A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade;
- v) O Item 2.1.2 da NBC T 2 (da escrituração contábil): A escrituração será executada 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.

Lista as queixas da autuada, que entende sem fundamento, pois, a EFD faz prova contra ela e o LMC físico, e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade, não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Pondera que isso não significa que a autuada não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, art. 417 do CPC. Contudo, cabe-lhe 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 - Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1.

Aborda a arguição de decadência e destaca que sendo o ICMS, o imposto cujo lançamento ocorre por homologação, 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. Isso evidencia a presença de dolo, pois, a autuada deliberadamente agiu para escamotear o surgimento do fato gerador do imposto devido.

Conclui que dessa forma, aplica-se a regra geral do art. 173, inc. I do CTN, começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos e assim, não há a decadência para os fatos geradores ocorridos até a data anterior à intimação formal.

Ao tratar do mérito, reafirma a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques efetuado, apresentando fundamentos teóricos e doutrinários acerca dos estoques nas Ciências Contábeis, justificando que a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, para orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais.

Defende a legalidade do procedimento de fiscalização, pela alteração dos procedimentos da Portaria nº 445/98.

Lembra que no caso dos postos revendedores de combustíveis o estoque é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Por isso, seu controle da movimentação deve ser feito diariamente e anotados no LMC para a ANP e nos Registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o Fisco.

Plota figura para destacar que se a empresa movimentar os estoques sem documentação entre os pontos indicados, nenhuma infração será detectada com o levantamento quantitativos de estoques.

Destaca o caráter procedural da Portaria nº 445/98, criada para orientar a utilização pela Fiscalização dessa técnica contábil a fim de desvelar fatos geradores do ICMS ocorridos na movimentação dos estoques do contribuinte, adequando tecnicamente o novo procedimento de fiscalização para a identificação de fatos geradores ocorridos.

Defende a retroatividade da aplicação da nova norma procedural, ou seja, as regras introduzidas pelo parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 que permitiu descortinar

inúmeros fatos geradores que estavam ocultos. A norma não cria fatos geradores, mas apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da Fiscalização, e assim, se deve observar que o art. 144, § 1º do CTN, aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais:

Quanto a apuração diária da ocorrência dos fatos geradores, reproduz a art. 116, inc. I do CTN, frisa que os fatos geradores do ICMS ocorrem cada vez que a hipótese de incidência ocorre no mundo real, não havendo qualquer limitação temporal para a sua ocorrência e determinação, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, passou-se a poder identificar omissões de entradas ocorridas a cada dia de movimentação dos combustíveis.

Ressalta não existir de qualquer presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização, relatando que os combustíveis estão sujeitos ao fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura e por serem uma mercadoria volátil por natureza não configuraria fato gerador do ICMS.

Pontua que o STJ no AREsp 1688666, esclareceu com clareza o assunto e afirma que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970.

Sobre os valores, apresenta um exemplo numérico e demonstra que o aumento da temperatura de 20°C para 35°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1.017,46 litros, uma variação de 17,46 litros (ou 1,746%) para uma variação de 15°C na temperatura do combustível.

Diz que na Bahia, não ocorrem variações de temperatura dessa amplitude, de forma que mesmo essa variação volumétrica de 1,746% seria impossível neste estado, restando patente que há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis.

Conclui que caso fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, pode-se afirmar que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 18,387 litros (1,8387%) impostos pela legislação, o que segundo o Fisco, houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária.

Explana sobre o fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela SEFAZ para os ganhos registrados na EFD com o qual criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura.

Diz patente, então, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor, dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico, então, pode-se determinar com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado.

A Instrução Normativa nº 56/2007 dita, no seu primeiro item, que apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses de presunção, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Lembra que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária conforme a figura plotada e segundo o art. 10 da Portaria nº 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de

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

Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “*presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto*”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei nº 7.014/96 assim conclui que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07.

Enfatiza que o lançamento não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente como alega a defesa. Isso só caberia se fossem omissões de entradas de mercadorias cuja tributação se dá pela saída para que, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, se aplicasse a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas anteriormente obtidas a partir de operações de saídas tributadas e omitidas, isto é, sem pagamento do imposto.

Como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido.

Considera o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela autuada nos seus tanques, o volume de produto disponível no tanque é igual à soma do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume combustível comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD.

Conclui que se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, então a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Relata que a apuração do ICMS não é somente mensal, como acredita a autuada, pois o art. 24 da Lei nº 7.014/97, desde 01/01/2006, dita que o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento. Então, cabe às normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS devido.

Isto posto, no caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Portaria nº 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício. Sendo assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, sempre conforme a legislação vigente à época.

Por fim, sustenta a total procedência do lançamento.

Presente na sessão de julgamento o Auditor Fiscal Jefferson Martins Carvalho, autuante e o representante da autuada o Dr. Fernando Marques Villa Flor OAB/BA 11026, em sustentação oral apontou que houve uma diligência dirigida à COPEC e a PGE, sem que tenha sido notificada a tomar ciência do resultado, para que se manifestasse.

O Presidente da 2ª JJF, após ouvir os demais membros da JJF, o feito foi convertido em diligência à COPEC para cientificar a autuada, com entrega das cópias da diligência, informação do autuante, do parecer da PROFIS/PGE.

Notificada do teor da diligência e do parecer da PGE, via Correios, fls. 187 a 189, a autuada se manifestou às fls. 191 a 201, onde inicialmente renovou seu pedido referente a entrega das notificações e intimações acerca do processo e destacou que a JJF solicitou do autuante comprovar que houve adulteração dos estoques, fato que restou afastado, e sobre os demais pontos da informação fiscal, diz que nada acrescentado serve de suporte legal, e fático, para a manutenção do lançamento e espelha omissão e pontos cruciais.

Lembra que o lançamento, exclusivamente, na EFD, não possui cunho legal e transcreve ementa do Acórdãos do CONSEF, sobre autuações da mesma natureza: CJF nº 0309-12/20-VD e CJF nº 0097-12/20-VD.

Acrescenta que o lançamento decorreu de outra cobrança por responsabilidade solidária cuja matéria foi apreciada pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador que proferiu sentença, cuja parte dispositiva, homologada pela 2ª Câmara Cível, considerou ilegais e inconstitucionais as autuações baseadas na Portaria nº 159/19, frente aos princípios da reserva legal e da irretroatividade de ato infralegal, trecho transscrito.

Aponta que o Tribunal da Bahia entendeu que a Portaria nº 159/19, que alterou a Portaria nº 445/98, é ilegal e inconstitucional, pois instituiu “fato tributável”, ao estabelecer “limite de variação volumétrica”, que não sendo “fato gerador”, não se pode dizer também que “será a partir de determinado limite de tolerância” e conclui que autuação, da forma que foi levada a efeito, é totalmente incabível e ilegal.

Aduz que nessa mesma linha se encontra consolidada a posição do STF, conforme decisão do julgamento do RE 632.265, cuja ementa reproduz.

Explica que a apuração, ausente lastro legal para outra conclusão, redonda em presunção de omissão de entradas, em relação à qual não se pode afastar a proporcionalidade prevista na IN nº 56/07.

Sinaliza que o Poder Judiciário já consagrou em casos análogos, que não se pode aplicar a Portaria nº 159/19, especialmente de forma retroativa e assim, é nulo e improcedente o Auto de Infração, sendo que sua inscrição em Dívida Ativa, seguida de cobrança judicial só acarretará prejuízos ao Erário.

Quanto ao pronunciamento da PGE, classifica o entendimento referente a retroatividade da citada portaria como absurdo.

Defende que a Portaria nº 159/19, em atenção ao disposto no art. 167, inc. III do RPAF, somente poderia ser aplicado o parágrafo único do art. 10, a partir da data de sua publicação.

Transcreve o art. 144, § 1º do CTN para destacar que existe exceção para a aplicação retroativa da lei, que não se aplica ao caso presente, cuja pretensão de aplicação retroativa classifica como “maquiavélica”, porque o art. 144 se reporta a lei, o dispositivo citado também se reporta à lei no seu sentido estrito e também porque deve ser observada a “exceção” prevista no dispositivo, pertinente a “responsabilidade de terceiros”, aplicável ao caso concreto.

Afirma que os diversos dados apresentados na sua EFD, contemplam a verdade material, decorrente dos estoques, compras e vendas, com os devidos registros fiscais, especialmente os Registros 1300, 1310 e 1320, e contábeis, os quais foram desprezados na apuração, cujos lançamentos servem apenas como indícios de irregularidades, as quais deveriam justificar uma ação fiscal mais aprofundada, não realizada.

Discorre sobre a verdade material transcrevendo decisão, proferida de forma unânime pela 1ª Câmara do CONSEF no Acórdão CJF nº 0268-11/16.

Pondera que se levada a efeito uma ação fiscal regular, na qual todos os dados e documentos sejam investigados e considerados, mesmo que somente através da EFD, se comprovaria que a autuada não adquiriu mercadorias sem documentação fiscal.

Aponta que foi reconhecido pelo autuante que as saídas são lançadas, diariamente, no Registro 1300, desdobradas no Registro 1310 e 1320, portanto, se tudo que a autuada vendeu se encontra nos Registros 1300, 1310 e 1320, uma ação fiscal isenta deve levantar esses totais, a fim de que sejam equacionados com os estoques e as compras. Contrariamente diz que os Registros 1300, 1310 e 1320 não foram apresentados pelo autuante, mas se encontram na EFD, na pose do Fisco, onde apenas o campo 10 do Registro 1300 que contém os supostos ganhos, constam no lançamento.

Acusa autuação de se apegar a apenas uma só informação, incompatível com os demais dados e documentos disponíveis, em quantidades e valores, que pode ser auferido através da escrita contábil e até mesmos das DMAs, para tentar cobrar imposto sem base legal e sem comprovação material.

Sinaliza que não existem demonstrações que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques escriturais e das medições e as quantidades vendidas pela autuada, registradas nos seus equipamentos encontram suporte nas suas compras, registradas e estoques. Os registros comprovam a total compatibilidade entre as saídas e entradas, de onde se conclui que a autuada não comprou combustíveis sem documentação fiscal e que as quantidades inicialmente lançadas no LMC, usadas na ação fiscal, são irreais, decorrentes de erros técnicos e humanos.

Conclui que, como a autuação se deu somente pelo campo 10 do Registro 1300, e as medidas conferem com as entradas e saídas dos tanques e bicos, não apresentando divergências, tudo que foi vendido, pelos bicos, tem comprovação das entradas e os próprios arquivos usados que deveriam ter sido utilizados pela Fiscalização comprovam os totais vendidos e comprados e atestam que não existem divergências que possam caracterizar entradas não contabilizadas usando o percentual de tolerância, admitido pela ANP em decorrência de variação volumétrica, a autuação não procede.

Sinaliza que uma revisão, abrangendo os aspectos fiscais e contábeis, pode ser instaurada, como medida de extrema cautela, para tanto, disponibiliza toda e qualquer informação, se assim for determinado, embora todos os seus registros já estejam na EFD.

Resume que lançamento é totalmente improcedente, em decorrência dos vícios e ilegalidades que o contaminam.

Conta que, conforme recibos e arquivos, em anexo, a EFD foi retificada, retransmitida, em sua maior parte, em 11/02/2020, ou seja, antes do início da ação fiscal, que foi instaurada em 26/02/2020, quando foi científica do início da Fiscalização.

Acrescenta que as retificações foram apresentadas na defesa, portanto, além das questões legais insuperáveis, é fato que a ação fiscal foi realizada tendo como objeto arquivos inconsistentes, nos quais não constavam inúmeras notas fiscais de entradas, comprometendo integralmente o resultado encontrado.

Lembra que na mesma ação fiscal foram lavrados os Autos de Infração números 269138.0087/20-3 e 269138.0088/20-0 sobre os quais solicita que seja dada a mesma condução ao presente caso.

Afirma ter constado a inexistência de demonstrativos de alguns meses, a exemplo de abril a julho de 2016 e algumas notas de entradas não foram computadas, por ausência de registro formal, cuja ocorrência já foi punida através do Auto de Infração nº 269138.0087/20-3, julgado procedente por essa JJF no Acórdão JJF 0039-02/21-VD.

Destaca que não foram computadas na planilha denominada LMC as entradas correspondentes a diversas notas fiscais, objeto de multa formal por ausência de escrituração fiscal, fato que diz significar que as essas notas constantes do Auto de Infração nº 269138.0087/20-3 justificam as alegadas omissões de entradas, agora citadas, fato que entende evidenciar a existência de erros na apuração, decorrente de aquisições que não foram consideradas e que, por si só, demonstram a regularidade de entradas e, consequentemente, inexistência de ganhos.

Requer nova ouvida da PGE/PROFIS, para que se reconheça a existência de vícios e ilegalidades no lançamento, evitando a inscrição em Dívida Ativa e que seja declarada a nulidade ou improcedência do lançamento.

Requer, ainda, que seja determinada a instauração de diligência, com base na EFD/LMC, regularmente retificada, objetivando a apurar se a autuada realmente vendeu produtos em quantidades superiores às suas aquisições com notas fiscais.

O autuante prestou nova informação, fls. 210 a 212, onde inicialmente frente a alegação da autuada de ter apresentado pedido de retificação da EFD antes da ação fiscal, afirma que em consulta ao Sistema de Protocolo SIPRO, constatou não haver qualquer pedido nesse sentido, tampouco foi apresentada nos autos qualquer documentação que demonstrasse erros na EFD.

Ressalta que, constatados erros na escrituração fiscal já apresentada ao Fisco, essa pode ser retificada na forma indicada no art. 251 do RICMS/2012, que reproduz.

Conclui que os arquivos da EFD já apresentados ao Fisco poderão ser retificados pelo contribuinte até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária. Após esse prazo, as retificações nas EFD somente podem se dar mediante autorização da Secretaria de Fazenda, comando a ser inserido através do sistema EFD, disponível tanto para o contribuinte quanto para o Auditor Fiscal.

Acrescenta que o sistema da SEFAZ, de forma didática, informa essas regras para a retificação durante a realização do processo e a apresentação do arquivo retificador e a sua recepção pelo sistema não torna a EFD válida, conforme o inc. I, § 7º da cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009. Esses arquivos ficam sujeitos às ressalvas impostas pela legislação que são esclarecidas ao contribuinte no exato momento da apresentação dos novos arquivos, não podendo alegar ignorância ou desconhecimento dessas regras de validade jurídica.

Finaliza dizendo que a afirmação de que a Fiscalização utilizou versões da EFD que foram posteriormente alteradas não é verdadeira, a de que foram apresentados arquivos retificadores e aceitos, não autoriza a autuada a presumir que eles tenham atendido as condições impostas pela legislação para que fossem juridicamente válidos para utilização no procedimento de fiscalização.

Esclarece não ser verdade que algumas notas fiscais não foram computadas na planilha LMC. Essas notas foram descarregadas nos tanques nas seguintes datas: **(a)** 6388, em 06/08/2016; **(b)** 2389, em 10/08/2016; **(c)** 257017, em 13/08/2016; **(d)** 484967, em 22/08/2016 (a NF-e 485853 entrou em 24/08/2016); **(e)** 486742, em 27/08/2016; **(f)** 67841, 67842 e 67843, em 06/09/2016; **(g)** 52910, em 09/01/2018 (NF-e nº 120500, 10.000 litros, 52910, 10.000 litros, e 53083, 15.000 litros, totalizando 35.000 litros); **(h)** 120500 e 53083, em 09/01/2018; **(i)** 53337, em 09/01/2018 (13.000 litros da NF-e n. 53337 e 12.000 litros da NF-e 52910); e **(j)** 53777, em 13/01/2018.

Conclui que de todo o exposto, fica evidente que a defesa não ilidiu a autuação.

Participou da sessão de julgamento o representante da autuada o Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026.

Em sustentação oral registrou não haver reparos a fazer quanto ao relatório. Ressaltou que os argumentos postos valem para ambos os processos hoje em julgamento.

Informou, conforme registrado no memorial encaminhado à 2ª JJF que a autuada ingressou no Judiciário referente a estes dois Autos de Infração (2691380088/20-0 e 2691380089/20-6), hoje dia 05/12/2023 em julgamento.

Explanou acerca das decisões já tomadas no Judiciário sobre os processos, declarando a constitucionalidade e ilegalidade das autuações.

Explicou que as decisões do Judiciário já tomadas, estão dando razões aos contribuintes, condenando o Estado a arcar com significativos valores de honorários.

Falou sobre os arquivos da EFD retificados antes da ação fiscal (exceto dois períodos), autorizadas pela SEFAZ e repisou que os dados utilizados pelo autuante não os considerou, alegando inconsistências, não comprovadas.

Frisou que do ponto de vista material o lançamento é inconsistente e não existe segurança para manter a infração.

Pede que independente da proposição da citada ação judicial, que sejam apreciados os fatos agora postos.

Lembrou que os memoriais foram encaminhados à 2ª JJF em 29/11/2023.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação do cometimento de uma infração à legislação do ICMS, tempestivamente impugnada.

Estabelecido no município baiano de Vitória da Conquista e atuando na atividade econômica de comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, ou seja, posto revendedor de combustíveis – PRC, a autuada é contribuinte do ICMS inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, estando assim obrigado a observar, no desenvolvimento de sua prática mercantil, além das normas tributárias, aquelas advindas na Agencia Nacional do Petróleo – ANP, órgão regulador de sua atividade econômica.

A científicação do início da ação fiscal, ocorreu via mensagem 152043, postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 26/02/2020, sem leitura, tendo sido considerada a ciência tácita ocorrida em 26/02/2020, conforme art. 127-D do COTEB, procedimento que atende ao requisito formal previsto no art. 26 do RPAF/99.

O contribuinte foi notificado da lavratura do Auto de Infração em 05/03/2020, através do DT-e, mensagem 152956, postada na mesma data, conforme registros no Domicílio Tributário Eletrônico.

De início, lembro que as intimações do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, conforme estabelecido no art. 108 do RPAF/99. Quanto ao pedido, não vislumbro óbices ao seu atendimento, contudo, friso que acaso assim não proceda o órgão preparador, não caracteriza nulidade do processo.

Preliminarmente, constato que o lançamento se conforma com o art. 142 do CTN, vez que o crédito tributário exigido foi constituído por autoridade administrativa competente para tal, que aplicando o roteiro de auditoria fiscal exigido para a correta apuração dos ilícitos apontados, concluiu pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.

Os trabalhos fiscalizatórios se pautaram no exame de informações constantes nos registros transmitidos pelo contribuinte, através da sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas e cupons fiscais, cujos dados foram transmitidos através do SPED-Fiscal, que registra toda sua atividade mercantil, além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis lançados no Livro de Movimentação de Combustível – LMC, cujos lançamentos estão incluídos na EFD, que serve de suporte aos exames de auditoria, por se constituir em um livro fiscal, conforme prevê o Ajuste SINIEF 01/09, na sua Cláusula primeira: “*Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, conforme modelo por ele fixado.*”, dispositivo acolhido pelo RICMS/2012 no seu art. 219.

Registro que em 02/10/2023, através de e-mail, foi encaminhado a todos os julgadores e conselheiros do CONSEF, cópia do documento *ORIENTAÇÃO DE CUMPRIMENTO*, de 12/09/2023 procedente da Procuradoria Judicial da PGE, dirigida à Procuradoria Fiscal onde consta a seguinte

instrução: “*Objetivamente, solicito a esta Secretaria que forme expediente, através do canal adequado e com as cautelas de estilo, endereçado à SAT-SEFAZ noticiando-lhe o deferimento de pedido de extensão de suspensão de liminar pela Presidência do c. TJBA, nos autos do processo anunciado na epígrafe cuja cópia deve seguir em anexo para conhecimento a fim de dar-lhe efetivo cumprimento*”.

Esclarece a orientação que “...a decisão da Presidência do e. TJBA suspendeu os efeitos da liminar concedida nos autos do processo nº 8015594-94.2023.805.0001, ajuizado por AEROCLUBE COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA e outros, em trâmite no MM. Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador/Ba, razão pela qual a SAT-SEFAZ pode restaurar os efeitos dos PAFs nºs: (...) 2691380089/20-6, (...)”, relacionando diversos processos administrativos em trâmite.

Dentre os Processos Administrativos Fiscais relacionados, consta o presente, conforme cópia do expediente proveniente da PGE, anexada aos autos.

Conforme destacado acima, o sujeito passivo apresentou “*Renúncia à Discussão Administrativa*”, em relação ao presente Auto de Infração, na forma consignada pelo art. 126 da Lei nº 3.956/81 - COTEB e art. 117 do RPAF/99, posto que, diligenciou ação consubstanciada pelo Processo nº 8015594-94.2923.8.06.0001, em trâmite na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, que proferiu sentença concedendo a tutela de urgência para determinar que o réu (Fazenda Pública Estadual) se abstenha de inscrever os créditos tributários em Dívida Ativa oriundos do presente Auto de Infração, entre outros, em face da empresa autora e/ou de seus sócios, em relação aos créditos *sub judice*, sob pena de multa a ser fixada.

Importante destacar os dispositivos legais acima referenciados, inicialmente destaco o art. 126 da Lei nº 3.956/81, *in verbis*:

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

Por outro lado, o RPAF/99 trata da matéria no seu art. 117, a seguir copiado:

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

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

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

Diante dos fatos, em consonância com os dispositivos transcritos, tenho como prejudicada a defesa administrativa, devendo o Auto de Infração ser remetido à Diretoria de Controle da Arrecadação, Crédito Tributário e Cobrança - DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113 do citado RPAF/99, tendo em vista a propositura de medida judicial, fato que importa na desistência da impugnação.

Inobstante a defesa não ter arguido, se faz necessário reenquadrar a multa sugerida pelo autuante de 100%, em 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, *in verbis*.

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: (...)*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;*

O reenquadramento de ofício se justifica pela inadequação da multa sugerida de 100% prevista no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, uma vez que a infração exige o imposto por

antecipação tributária não recolhido, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, situação que se amolda a multa de 60% prevista no dispositivo acima reproduzido.

Pelo exposto, tenho a infração como subsistente e a defesa prejudicada. Voto pela extinção do processo administrativo fiscal em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide, tendo em vista que ainda não foi proferida a decisão administrativa.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PREJUDICADA** o a defesa e extinto do Processo Administrativo Fiscal referente ao Auto de Infração nº **269138.0089/20-6**, lavrado contra **AUTO POSTO TANGARÁ LTDA.**, devendo os autos serem remetidos à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR