

|                   |  |
|-------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>   | - A. I. N° 269138.0156/20-5                            |
| <b>RECORRENTE</b> | - AUTO POSTO PONTO FORTE LTDA.                         |
| <b>RECORRIDA</b>  | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL                             |
| <b>RECURSO</b>    | - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0224-04/22-VD |
| <b>ORIGEM</b>     | - SAT / COPEC  |
| <b>PUBLICAÇÃO</b> | - INTERNET: 19/04/2024                                 |

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0122-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. ESCOLHA DA VIA JUDICIAL. ESGOTADA A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. 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 peça prejudicada. Mantida a Decisão recorrida. Considerar **PREJUDICADO** a análise do Recurso Voluntário. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado (art. 169, I, “b” do RPAF/99), no qual a JJF julgou Procedente em Parte o presente autos da exigência de crédito tributário no montante de R\$ 38.547,16, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em decorrência do Auto de Infração em tela, lavrado em 10/11/2020, sob a seguinte acusação:

*“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 terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente de omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.*

O autuado, por intermédio de seu Representante Legal, ingressou com **Impugnação** ao lançamento através de fls. 10/seguientes. O autuante apresentou **Informação Fiscal**, fls. 41 a 53v. Em 30/06/2021 o presente PAF foi convertido em **diligência** no sentido de anexar em mídia digital todos os dados, informações, demonstrativos que visaram a apuração do crédito tributário. O autuado, através de seu Patrono, apresentou a Manifestação de fls. 65 a 86 a respeito da diliggência encaminhada. O autuante prestou nova Informação Fiscal, fls. 117 a 131. Mais uma vez o autuado foi intimado para se manifestar a respeito da nova Informação Fiscal, o que o fez, de acordo com o constante às fls. 138 a 161, onde solicitou:

- **NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA;**
- **NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO DO FULCRO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE;**
- **ENQUADRAMENTO LEGAL APRESENTADO NO AUTO DE INFRAÇÃO – LEI 7.014/96;**
- **INSTRUÇÃO NORMATIVA 56/07 – APLICABILIDADE;**
- **LEI 7.014/96 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AUTUADA;**
- **PORTARIA 445/98. OFENSA AO PROCEDIMENTO REGULAR;**
- **PORTARIA 159/19 – ILEGALIDADE;**
- **IRRETROATIVIDADE DA PORTARIA 159/19;**
- **VERDADE MATERIAL;**

**- DISPENSA DA MULTA POR INFRAÇÃO E ACRÉSCIMOS LEGAIS.**

Finalmente o autuante voltou a se pronunciar, mais uma vez, fl. 166, aduzindo que todos os pontos contestados pelo autuado em sua manifestação já foram rebatidos, limitando-se, pois, a ratificar as informações já apresentadas.

A JJF decidiu com o seguinte voto condutor:

**VOTO**

*A acusação que versa nos presentes autos, para efeito de exigência de crédito tributário no montante de R\$ 38.547,16, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, está posta nos seguintes termos: “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 terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente de omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.*

*O patrono do autuado iniciou sua primeira peça defensiva requerendo que todas as intimações e notificações relacionadas ao feito, sob pena de nulidade, sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais do autuado. A este respeito consigno que as intimações pertinentes a processos administrativos fiscais ocorrem de acordo com o que disciplina o Art. 108 do RPAF/BA, entretanto, nada obsta que o pedido acima também possa ser atendido, não significando que, acaso não atendido, seja motivo de nulidade do ato processual de intimação.*

*Foram suscitadas preliminares de nulidade do Auto de Infração, por insegurança na determinação da infração, ilegitimidade passiva e cerceamento ao direito de defesa, porque o A.I. exige parcela descrita no art. 10, I, “b” da Portaria 445/90, sem a necessária comprovação do fato que lhe antecede, e do qual é dependente, previsto no inciso I “a” do mesmo dispositivo infracional mencionado, acrescentando que a cobrança é do “acessório” sem a cobrança do “principal”.*

*Neste sentido não há como se acolher o pleito do sujeito passivo, na medida que a exigência relacionada ao que denominou de “cobrança do principal” ocorreu de forma apartada através do A.I. nº 2691380169/20-0, restando, desta forma, caracterizada a comprovação do fato antecedente.*

*Prosseguindo em seus argumentos a título de nulidade do Auto de Infração, pontuou que o enquadramento legal considerado na autuação foi o art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 6º, inciso IV; 23, § 6º, inciso II, “b” da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98, acrescentando que com o enquadramento nos arts. 4º, § 4º, inciso IV; 6º, inciso IV e 23, § 6º, inciso II “b” da Lei nº 7.014/96, e o Art. 10, Parágrafo único da Port. 445/098, pretendeu o autuante se valer da presunção de saídas realizadas anteriormente, ou seja, “omissão de entradas”, o que, na esteira do art. 7º, incisos I e II da Portaria 445/98, estabelece o fato gerador mediante “o preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais...”, tratando-se de forma inafastável de omissão de receita tributável, cuja responsabilidade pelo pagamento do imposto então devido, estaria no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 e método de apuração no art. 10, parágrafo único da Portaria 159/19.*

*A este respeito vejo que a indicação incorreta do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 como um dos fundamentos do enquadramento da infração, não implica em nulidade do auto de infração, pois a descrição dos fatos trouxe de forma clara que o imposto está sendo exigido por solidariedade, em decorrência da verificação da entrada sem nota fiscal de combustíveis nos tanques do posto revendedor em volume superior ao admitido como variação volumétrica, conforme informações colhidas na escrituração fiscal, ficando evidente o enquadramento legal, posicionamento este que se encontra em consonância com o quanto previsto pelo art. 19 do RPAF/BA.*

*Vejo, também, da análise levada a efeito nos presentes autos, que não vislumbrei insegurança na determinação da infração tampouco na indicação das quantidades consideradas como omitidas. Isto porque, o levantamento fiscal tomou por base a própria escrituração fiscal digital do autuado (EFD), Registro 1300, que foi encaminhada à Sefaz através do Sped Fiscal. Portanto, são dados consistentes e válidos, apresentados durante anos consecutivos pelo autuado, sem que tenha sido provado nada em contrário pelo mesmo.*

*Não se pode perder de vista que as autuações tomou como norte a EFD do autuado, que se reveste em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, se constitui na única escrituração fiscal válida, e assim, contém os registros sobre os quais cabe à fiscalização utilizá-los no desenvolvimento de auditorias, aplicando os roteiros apropriados, o que, ao meu entender, foram corretamente conduzidos pelo autuante. Portanto, não há qualquer insegurança na determinação da infração a qual está consubstanciada em dados objetivos e*

concretos escriturados pelo autuado em sua EFD e encaminhados à SEFAZ, não se podendo, assim, se falar que o imposto foi exigido por presunção, o que não ocorreu.

Outro argumento apresentado está relacionado ao dito cerceamento do direito de defesa, em razão da alegação de que não lhe fora entregue a totalidade dos demonstrativos que fundamentaram os cálculos das omissões de combustíveis que foram apuradas, tendo recebido apenas parte das planilhas que foram elaboradas pelo autuante.

Apesar do autuante ter contestado este argumento ao afirmar que o autuado recebeu através do seu domicílio tributário eletrônico todas as cópias dos demonstrativos/planilhas que foram elaborados, esta 4ª JJF, buscando evitar futuras alegações de cerceamento de defesa, deliberou pela conversão do presente PAF em diligência no sentido de que fosse entregue ao autuado todos os demonstrativos que integram os presentes autos, com reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, o que foi feito, tendo o autuado, tempestivamente, ingressado com nova defesa, situação esta que afasta o alegado cerceamento, até porque, o autuado se manifestou em três oportunidades distintas neste PAF.

Foi, também, trazido pelo autuado para fim de nulidade do Auto de Infração arguição de sua ilegitimidade passiva para figurar no polo da autuação.

Vejo, mais uma vez, que não assiste razão ao autuado em seu argumento. Isto porque o autuado, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação.

No entanto, no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 6º, inciso IV, citado no enquadramento legal da infração, ao contrário do quanto interpretado pelo autuado, atribui a qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização, de forma irregular, como é o caso, pagamento do imposto. Importante registrar que o citado dispositivo legal não se aplica somente em situações de trânsito de mercadorias, conforme citado de forma equivocada pelo autuado, posto que, no presente caso, houve o registro na EFD de ingressos de combustíveis sem a apresentação de qualquer dado ou documento que comprovasse a existência de registro das entradas das mercadorias objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de substituição tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, cabe ao adquirente, no caso o autuado, o recolhimento do imposto.

Nesse sentido se pode concluir, com absoluta convicção, que os supostos ganhos volumétricos registrados e identificados pela ação fiscal, com a aplicação do roteiro de auditoria corretamente aplicado, com base no novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido na Portaria nº 445/98, correspondem à entrada de combustíveis (mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária), sem documentação fiscal, adquirido de terceiro, sem a respectiva escrituração das entradas, devidamente comprovadas pelos registros no LMC/Registro 1300 da EFD, cabendo ao autuado efetuar o recolhimento do imposto devido, inexistindo, pois, a alegada ilegitimidade passiva.

Em sua segunda peça defensiva o autuado arguiu a nulidade do Auto de Infração por alteração do fulcro do lançamento. Vejo que aqui deve ser focado que não houve qualquer alteração no fulcro da autuação pelo autuante quando da informação fiscal, a qual permanece a mesma, tal como lançada na inicial: “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 terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente de omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.

Sustentou o autuado que a autuação foi lastreada na presunção da ocorrência de operações ou, prestações sem pagamento do imposto (art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96), inclusive a base de cálculo foi mensurada mediante a adoção de critérios aplicáveis à presunção. Disse, também, que o autuante tenta desqualificar a presunção, alterando a substância do lançamento, para fugir da aplicabilidade da IN 56/07.

Este mesmo argumento foi trazido na defesa anterior, quando pontuou que Prosseguindo em seus argumentos a título de nulidade do Auto de Infração, pontuou que o enquadramento legal considerado na autuação foi o art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 6º, inciso IV; 23, § 6º, inciso II, “b” da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98, acrescentando que com o enquadramento nos arts. 4º, § 4º, inciso IV; 6º, inciso IV e 23, § 6º, inciso II “b” da Lei nº 7.014/96, e o Art. 10, Parágrafo único da Port. 445/098, pretendeu o autuante se valer da presunção de saídas realizadas anteriormente, ou seja, “omissão de entradas”, o que, na esteira do art. 7º, incisos I e II da Portaria 445/98, estabelece o fato gerador mediante “o preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais...”, tratando-se de forma inafastável de omissão de receita tributável, cuja responsabilidade pelo pagamento do imposto então devido, estaria no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 e método de apuração no art. 10, parágrafo único da Portaria 159/19.

Consoante já citei linhas acima, a indicação incorreta do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 como um dos

fundamentos do enquadramento da infração, não implica em nulidade do auto de infração, pois a descrição dos fatos trouxe de forma clara que o imposto está sendo exigido por solidariedade, em decorrência da verificação da entrada sem nota fiscal de combustíveis nos tanques do posto revendedor em volume superior ao admitido como variação volumétrica, conforme informações colhidas na escrituração fiscal, ficando evidente o enquadramento legal, posicionamento este que se encontra em consonância com o quanto previsto pelo art. 19 do RPAF/BA.

Quanto à forma de mensuração da base de cálculo não há qualquer indicação no sentido de que a mesma foi calculada com adoção de critérios aplicáveis à presunção. Foi apurada, simplesmente, e está demonstrado, com base na variação volumétrica registrada pelo autuado em sua EFD, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, isto é, de acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque, o percentual de 1,8387%, o que excedeu este limite, portanto, foi considerado, corretamente, como omissão de entradas, e isto consta nos autos desde a inicial, não havendo qualquer alteração por parte do autuante no curso processual, não se podendo, portanto, falar em mudança de fulcro da autuação.

Naquilo que pertine as decisões juntadas aos autos pelo deficiente para efeito de consubstanciar seus argumentos, vejo que as mesmas devem ser analisadas de acordo com cada contexto a qual se aplicam em cada processo, as, quais, não vinculam a decisão desta 4ª JJF. O mesmo ocorre em relação as decisões oriundas do Poder Judiciário.

Naquilo que se relaciona ao argumento defensivo de que o autuante tenta desqualificar a presunção, alterando a substância do lançamento para fugir da aplicabilidade da IN 56/07, concordo com o posicionamento do autuante, visto que, no presente caso, a acusação se refere a omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário, enquanto que o seu fundamento não é a “presunção” de omissão estampada no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96, portanto, neste caso, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07, haja vista que a responsabilidade atribuída é decorrente do citado art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Não acolho, portanto, a arguição de mudança no fulcro da autuação, pois não se configurou nos autos tal procedimento por parte do autuante, e, por igual, deixo de acolher a totalidade dos pedidos de nulidade formulados pelo autuado.

Antes da apreciação dos argumentos de mérito que foram apresentados, indefiro o pedido de diligência fiscal a ser realizado por auditor fiscal estranho ao feito formulado pelo autuado, com base no Art. 147, I do RAPF/BA, por considerar que o PAF já se encontra devidamente instruído e com todos os elementos necessários à formação do meu convencimento como julgador. Convém aqui registrar que nestes autos já constam três manifestações por parte do autuado e, por igual, também três pelo autuante, o que, ao meu ver, são suficientes para esclarecimento dos fatos.

Registro, que o presente Auto de Infração é consequência do A.I. nº 2691380169/20-0 o qual, recentemente, fora julgado Procedente por esta mesma 4ª JJF.

No que diz respeito a solicitação de que diante das questões jurídicas envolvidas, que a PGE/PROFIS seja ouvida, considero que não há necessidade de tal providência, até porque, a única questão que poderia carecer de uma fundamentação jurídica mais aprofundada sobre o assunto se relaciona a aplicação da Portaria 159/19 a partir da sua edição, e não de forma retroativa, como acontecido nestes autos.

Por oportuno, observo que a este respeito a PGE/Profis já se manifestou em outros autos de infração desta mesma natureza que transitam por este órgão julgador, quando se posicionou no sentido de que “...a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedural e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo institui “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios...”.

De forma que concordo inteiramente com o autuante quando citou que “Por ser norma procedural, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98 retroagem a data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN”, estando equivocada a interpretação de que a Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua aplicação.

Quanto a arguição pelo autuado de ilegalidade da Portaria 159/19, registro que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

No que se relaciona ao argumento a respeito da impossibilidade de lançamento com base em fato gerador diário, com desprezo ao regime normal de apuração, registro que esta é uma previsão contida no Parágrafo

único da Port. 445/98, alterada pela Portaria 159/19, que modificou o procedimento que era anteriormente utilizado, utilizando atualmente os levantamentos de estoques efetuados diariamente pelo contribuinte. Note-se que apesar dos fatos terem sido apurados com base nos estoques diários levantados e escriturados pelo autuado, a data de ocorrência do fato gerador considerada pela autuação foi o último dia do exercício em que ocorreu a apuração, portanto, totalmente pertinente com a Port. 445/98 e levantamento quantitativo de estoque.

Quanto a citação de que a Port. 159/19 atribui omissão de entradas à variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, vejo que não se reveste em uma interpretação correta, já que a autuação não recaiu simplesmente sobre a variação volumétrica, visto que, só é considerado como omissão de entrada a variação que ultrapasse o percentual de 1,8387%, fixado pela SEFAZ, ao entendimento de que tal situação, sem a devida comprovação, se reveste em omissão de entrada de combustíveis, sendo esta a motivação para o lançamento sob discussão.

Portanto, a presente exigência fiscal não está cobrando imposto sobre um volume de combustível detectado no tanque em razão de variação volumétrica, mas sobre a parcela do quantitativo encontrada no tanque que não pode ser atribuída à variação volumétrica, em decorrência da sua relação com o volume disponível no tanque naquele dia.

Destarte, considero correta a exigência de ICMS devido pelos ganhos volumétricos de combustíveis além do limite de 1,8387% estabelecido pela SEFAZ, superior a 0,60%, fixado pela Portaria 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, variações superiores essas que, de fato, passam a ser consideradas como omissão de entradas, as quais, realmente, não derivam de uma presunção, mas de um dado concreto, inserido pelo autuado em sua EFD.

Também não vejo como acolher o argumento defensivo de que “se o autuante validar os lançamentos de ganhos, há também que validar as perdas”, o que significaria uma espécie de compensação, já que não houve desprezo de perdas na medida em que, conforme bem assinalado pelo autuante, o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, o que resulta na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, não sendo correto afirmar que quando há um ganho gerado por suposto erro, deveria também haver uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como pode parecer à primeira vista.

Ademais, considero correta a interpretação do autuante que a cada dia são feitos levantamento dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos, garantindo, com isso, que a cada dia as medições registradas sejam independentes dos dias anteriores e subsequentes, não tendo fundamento técnico, portanto, agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas do outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoque autônomo.

No que diz respeito aos argumentos de erros de escrituração trazidos pelo autuado, não podem ser acolhidos na medida em que não é admissível a existência de constantes e seguidas ocorrências de erros durante períodos consecutivos e não percebidos pelo autuado. Desta forma, correto se encontram os dados colhidos pelo autuante da EFD transmitida pelo autuado, que não acusam ou indicam qualquer erro ou inconsistência, e que serviram de base à autuação.

Em sua **segunda peça de defesa**, o autuado apresentou vários argumentos já trazidos na peça de defesa inicial e aqui já analisados. Destaco a questão da arguição da aplicabilidade da Instrução Normativa 56/07, o que não concordo, posto que pelo fato da autuação não estar baseada em presunção, a apuração do imposto devido também não estaria sujeita à aplicação do disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, ainda mais porque o imposto está sendo exigido por solidariedade relativamente às entradas omitidas.

Naquilo que se relaciona ao argumento de que a Port. 445/98 contém “ofensa ao procedimento regular” não pode ser aceito, na medida em que, consoante bem pontuado pelo autuante, “até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 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 em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI), entretanto, com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Port. 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 levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha”.

Isto posto vejo que tratando a Port. 445/98 do processo de levantamento quantitativo de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Port. 159/19 tão somente novos procedimentos para a fiscalização, não há que se falar em qualquer ofensa ao procedimento regular de fiscalização.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação

fiscal, relativamente à exigência do imposto por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria. Infração subsistente.

Quanto ao questionamento a respeito da verdade material, já me manifestei anteriormente, tendo em vista que a auditoria se louvou de dados extraídos na própria EFD do autuado, os quais foram declarados pelo próprio, de forma repetida, não havendo, portanto, ao meu ver, ofensa a este princípio.

Em relação ao pedido de dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com fulcro no Art. 100, I e Parágrafo único do CTN, sob o argumento de que o LMC foi instituído pelo DNC através da Portaria 26/92, e que sempre apresentou tal livro com as informações de perdas e ganhos que nunca foram considerados para fins de cobrança de imposto, só ocorrendo a partir da Portaria 150/19, entendo que tal pedido não se aplica ao presente caso na medida em que esta portaria apenas aperfeiçoou a forma de execução do levantamento quantitativo de estoque, com novas orientações procedimentais, o que possibilitou à fiscalização a desenvolver a fiscalização com base nos mesmos dados que já eram apresentados no LMC, não acrescentando nada neste sentido, apenas aperfeiçoando o método de auditoria fiscal.

Reportando-me a Decisão Liminar oriunda da 4ª Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia, citada pelo autuado, vejo que não se aplica ao presente caso, primeiro porque ela se refere a exigência de imposto sobre variação volumétrica dos combustíveis em função do aumento de temperatura, o que não é o caso destes autos, e, em segundo, porque mesmo que assim o fosse, se trata de contribuinte diverso não tendo esta decisão efeito vinculante.

Naquilo que pertine a terceira defesa apresentada, a rigor, se trata de repetição dos mesmos argumentos já trazidos nas defesas anteriores, com pequenas modificações na fundamentação, as quais já foram aqui analisadas, portanto nada a ser acrescido de novo neste voto em função dos argumentos apresentados pelo autuado em sua terceira peça defensiva.

Por fim, em relação a multa aplicada no percentual de 100%, com citação de previsão no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, que se refere a falta de recolhimento do imposto por antecipação. Neste caso a multa adequada, prevista neste dispositivo legal aqui citado é no percentual de 60%, conforme se infere da Portaria 445/98, Art. 10, inciso I “b”, razão pela qual faço a adequação da penalidade para o percentual de 60%, pertinente a falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, que foi o objeto da autuação.

Faço finalmente o registro a respeito da solicitação formulada pelo patrono do autuado no final da sua terceira defesa no sentido de que sejam enfrentadas todas as alegações constantes no conteúdo das peças defensivas apresentadas, cujos tópicos destacou, que cabe ao julgador definir aquilo que julga importante a ser analisado e enfrentado, não tendo obrigatoriedade de se reportar a totalidade dos argumentos defensivos, portando descabe a solicitação feita pelo patrono do autuado.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 38.547,16, porém com adequação da multa para o percentual de 60% na forma prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e respectivos acréscimos legais.

O advogado do recorrente apresenta peça recursal às fls. 235/242, que teceu o seguinte:

Inicialmente, ratifica todo o conteúdo defensivo, pede que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos. Salienta que a decisão da JJF precisa ser reformada, até mesmo como proteção ao Erário, que sofrerá os ônus decorrentes da “sucumbência judicial”.

Alega **flagrante ilegalidade do lançamento. Destaca posições do CONSEF e dos Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Discorre sobre o reconhecimento tácito da PGE.** Aponta a decisão da Egrégia JJF não possui lastro legal. Disse que o lançamento de ofício baseado, exclusivamente, na EFD, não possui cunho legal, na medida em que não comprova a efetividade das alegadas “aquisições sem documentação fiscal”. Colaciona decisões do CONSEF, sobre autuações da mesma natureza, levadas a efeito pelo mesmo método utilizado no Auto de Infração em questão, ou seja, “somente sobre supostos ganhos registrados na EFD/LMC” (A-0309-12/20-VD; A-0097-12/20-VD).

Acrescenta que a autuação é relativa a “responsabilidade própria”, decorrente de outra autuação, correspondente a suposta “responsabilidade solidária”, sendo ambos os lançamentos calçados no art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96, C/C o art. 10º, parágrafo único da Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 159/19. Reporta sobre a matéria a 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador que proferiu sentença, cuja parte dispositiva, foi

homologada pela 2ª Câmara Cível, onde se percebe, com total clareza, que foram consideradas ilegais/inconstitucionais os dispositivos infralegais, bem como as autuações baseadas na Portaria nº 159/19, frente aos “princípios da reserva legal e da irretroatividade de ato infralegal”. Reproduz o fundamento da referida decisão (Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001) e da Segunda Câmara Cível do TJ/BA, de forma unânime, homologou o julgado da 4ª Vara da Fazenda Pública.

Assinala que o Tribunal da Bahia entendeu que a Portaria nº 159/19, que alterou a Portaria nº 445/98, ser ilegal e inconstitucional, pois instituiu “fato tributável”, ao estabelecer “limite de variação volumétrica”. Se a própria “variação volumétrica” não pode ser caracterizada como “fato gerador do ICMS”, como admitir que “fora de determinado limite se faz qualquer distinção”? É evidente que se a “variação volumétrica” não é “fato gerador”, não se pode dizer também que “será a partir de determinado limite de tolerância”. Além disso, a autuação contestada, em verdade, sequer diz respeito a “comprovação de variação volumétrica excedente”, a sim a tributação sobre dados acessórios, a título de “ganhos”, lançados na EFD/LMC mediante claras falhas técnicas e humanas, sem que se fosse feita qualquer análise das demais informações, e documentos, que retratam a inverdade da constatação de “ganhos” e, por via conexa, a verdade material. A autuação, da forma que foi levada a efeito, é totalmente incabível e ilegal.

Junta posição do STF (RE 632.265), ressaltando que as decisões judiciais, da 4ª Vara da Fazenda Pública e da 2ª Câmara Cível, firmaram o entendimento no sentido da ilegalidade e inconstitucionalidade da Portaria nº 159/19, declarando a improcedência das autuações realizadas, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, e que a Fazenda Pública estadual, ao operar o RECURSO ESPECIAL AO STJ (ANEXO), não se reportou ao mérito/direito, somente fazendo referência ao ponto correspondente a “ilegitimidade ativa, parcial, dos autores, reconhecendo assim o direito, no que tange às outras questões (ilegalidade e inconstitucionalidade da norma e improcedência das autuações nela baseada), que por isso mesmo “transitaram em julgado”.

Disse que ficou demonstrado que a autuação esbarra em questões legais. Além disso, mesmo que admitida a metodologia aplicada, não se pode afastar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, pois a Lei nº 7.014/96, no seu art. 4º, § 4º, inciso IV, prevê o fato gerador ocorre no momento da entrada de mercadorias os bens, não registradas, de forma presumida, sendo a base de cálculo, usada no Auto de Infração, aquela prevista para a hipótese de presunção de omissão de saídas, conforme 23-A, inciso II da mesma Lei nº 7.014/96.

Ressalta que a Instrução Normativa nº 56/07, item 1, C/C o art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, seguem o quanto determinado pela Lei nº 7.014/96 e não deixam qualquer margem de dúvida ou para interpretação diversa, no sentido de que *“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 da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, IV)”*, tudo em consonância, ainda, com a farta jurisprudência do CONSEF (A-0337-11/09; A-0270-11/12).

Assevera que além de Nulo o Auto de Infração é também Improcedente, pois a inscrição em dívida ativa e o seguimento de cobrança judicial só acarretará prejuízos ao Erário, decorrentes da “sucumbência judicial”.

Roga para o **princípio da verdade material**. Junta decisões do CONSEF (A-0268-11/16) e apontou que, com o pressuposto legal espalhado na referida decisão, é possível concluir que os dados que haviam sido registrados no LMC/EFD são totalmente inconsistentes, irreais e absurdos. Mesmo não podendo explicar não ter percebido tais registros antes da ação fiscal, a Autuada, até por uma questão de bom senso, e de inexistência de prova concreta que conduza a qualquer conclusão dentro da razoabilidade, somente pode atribuir os registros a falhas técnicas e humanas.

Resume que a discussão sobre a verdade material: os arquivos da EFD, em poder da fiscalização,

demonstram com clareza os totais vendidos pela Autuada em cada exercício, por período, tipo de combustível e “por bico”; que não existiram vendas não registradas; que as saídas encontram respaldo nos estoques (iniciais e finais) e nas entradas/compras realizadas com notas fiscais e retenção do ICMS. O lançamento de ofício é totalmente improcedente.

Finaliza pedindo e requerendo que a ouvida da Douta PGE/PROFIS e que se que reconheça a existência de vícios e ilegalidades no lançamento, e na decisão, evitando a inscrição em dívida ativa, e determinando que seja feita Representação ao CONSEF, para que seja determinada a nulidade ou improcedência do lançamento.

Solicita que seja determinada a instauração de diligência, com base na EFD/LMC, objetivando a apuração da verdade material, ou seja, se a Autuada/Requerente realmente vendeu produtos em quantidade superior às suas aquisições com notas fiscais, em cada exercício fiscalizado.

Na sentada do julgamento, o advogado informa que os autos, a recorrente desistiu da via administrativa, remetendo a discussão para via judicial, conforme documentos anexados de fls. 255/259 sob o Protocolo SIPRO nº 018949/2024-2.

Registrada a presença de Dr. Fernando Marques Villa Flor na sessão de videoconferência, que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

O pedido recursal apresentado é bastante específico em suas razões contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte (correção da multa de 100% para 60%) devido a lavratura da infração de “*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 terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente de omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”, para o exercício de 2019.

As razões recursais são: **a)** flagrante ilegalidade do lançamento, pois afirma que na EFD, não possui cunho legal, na medida em que não comprova a efetividade das alegadas “aquisições sem documentação fiscal”, sendo que existem decisões sobre autuações da mesma natureza, levadas a efeito pelo mesmo método utilizado no Auto de Infração em questão, ou seja, “somente sobre supostos ganhos registrados na EFD/LMC”; **b)** roga para o princípio da verdade material, apontando que o pressuposto legal espalhado em decisão pacificada, é possível concluir que os dados que haviam sido registrados no LMC/EFD são totalmente inconsistentes, irreais e absurdos, onde pede por diligência para se apurar tal fato e por parecer opinativo da PGE/PROFIS sobre o fato da autuação.

Foi peticionada na sentada deste julgamento informação de que o contribuinte optou pela interposição da ação judicial, implicou na desistência de sua opção no âmbito administrativo.

Entretanto, em relação às razões recursais relativas à tese de que a exigência decorre de **presunção legal** (prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96), por haver identidade de objeto nas referidas esferas administrativa e judicial.

Da análise do processo, verifico que, o julgamento do Recurso Voluntário posto à apreciação deste Colegiado restou prejudicado, na medida que se constata nos autos de que o contribuinte promoveu a Ação nº 8015594-94.2023.8.05.0001 em esfera judicial, tratando sobre a mesma matéria em análise na presente ação fiscal administrativa.

Assim, é o caso de invocar a inteligência e eficácia do art. 126 do COTEB (Lei nº 3956/81), c/c com o art. 117 do RPAF/1999, que reproduzo.

Art. 126 do COTEB (Lei nº 3956/81) assim determina:

*"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 sua vez, o art. 117 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, determina que a propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, nos termos a seguir transcritos:

*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;*

*II - imediatamente após a sua lavratura ou quando se tomar conhecimento da existência da ação judicial, quando esta for anterior ao Auto de Infração, caso a discussão judicial diga respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo.*

Isto posto, considerando a propositura da medida judicial, que enseja a renúncia objetiva da análise administrativa da presente autuação, declaro a perda de objeto do recurso voluntário interposto pelo contribuinte, mantendo-se a decisão proferida pela instância superior, pelos seus próprios fundamentos.

Por tal razão, considero PREJUDICADO à análise do Recurso Voluntário apresentado, devendo ser encaminhado os autos à PGE/PROFIS para as medidas cabíveis na forma prevista no art. 113 do RPAF, cuja exigibilidade do crédito tributário ficará suspensa, nos termos do artigo 151, IV do CTN.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269138.0156/20-5 lavrado contra AUTO POSTO PONTO FORTE LTDA., no valor de R\$ 38.547,16, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser o mesmo encaminhado para a Procuradoria Geral do Estado da Bahia através da sua Procuradoria Fiscal, para os devidos fins, diante de estar prejudicada a apreciação no âmbito administrativo, pela interposição de ação judicial relativa à matéria nela tratada.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS