

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0086/19-3  
RECORRENTE - POSTO KALILÂNDIA LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSOS VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0253-03/20-VD  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/07/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0173-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Medida judicial relativa a Auto de Infração, cuja lide judicial diz respeito à matéria objeto do ato administrativo. Recurso Voluntário prejudicado quanto à apreciação do mérito, já que a matéria que se encontra *sub judice* no Poder Judiciário, reflete diretamente na decisão de mérito do presente Auto de Infração. A exigibilidade do crédito tributário, entretanto, deve ficar suspensa. Recurso **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo, de Recurso Voluntário previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão, proferida através do Acórdão nº 0253-03/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual fora lavrado em 10/12/19, para exigir do recorrente o ICMS de R\$ 440.812,11, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum e aditivada, etanol comum e VPOWER e diesel S10) de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas 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, exercícios de 2016 a 2018, conforme demonstrativos às fls. 3 a 10 dos autos.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante das seguintes razões:

**VOTO**

[...]

*Observo que o levantamento fiscal foi realizado diariamente, porque é dessa forma que os postos revendedores de combustíveis, como é o caso do defensor, registram no LMC suas operações. No entanto, o lançamento das ocorrências se deram no último dia do exercício, em consonância com o § 2º, do art. 39, do RPAF/99.*

*Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque, sem a respectiva documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.*

*Dessa forma, não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que a respalde, à época da ocorrência dos fatos. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.*

*Importante registrar, que a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10, in verbis:*

[...]

*Observo que esse artigo encontra-se na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias, pois, os ganhos, em termos escriturais, equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra, de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduno com as conclusões do*

*Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se uma metodologia mais efetiva de apuração nos processos de fiscalização.*

*Assim, saliento que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC, acima do percentual permitido pela legislação.*

*O autuado argumentou, que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, 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.*

*O defendente insistiu que o Autuante se olvidou de cumprir a Instrução Normativa 56/2007, na determinação de que, “caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”.*

*Sobre este argumento, me alinho às conclusões do Autuante, visto que, conforme já mencionado, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado trata-se de omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário, 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. Neste caso, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07, haja vista a sua responsabilidade ser decorrente do citado art. 6º, IV, da referida Lei.*

*Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.*

*Em relação à multa aplicada, que foi objeto de contestação pelo autuado, observo que não há reparo a fazer, considerando que houve falta de recolhimento tempestivo do imposto apurado mediante levantamento fiscal, ao invés de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, como entendeu o Autuado, existindo absoluta consonância entre a prevista na Lei e a aplicada pela fiscalização, estabelecida no art. 42, inciso III alínea “g”, da Lei nº 7014/96, que reproduzo, in verbis:*

[...]

*O defendente requereu ainda, que sob pena de nulidade, todas as intimações relativas ao feito, sejam encaminhadas ao seu representante legal. Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo ao endereço indicado.*

*Nessa esteira, considerando que nenhuma das alegações defensivas, de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada”, que houve “erros escriturais”, ou “erros de sistema” ou “erros de medição”, foi efetivamente comprovada, a autuação subsiste integralmente.*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

*Não se conformando com a Decisão de 1ª instância, o autuado apresentou, tempestivamente, às fls. 131 a 195 dos autos, Recurso Voluntário onde, inicialmente, suscitas as seguintes preliminares de nulidade:*

**Primeira preliminar. NULIDADE: ALEGAÇÕES DEFENSIVAS NÃO ENFRENTADAS.**

**Segunda preliminar. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

**Terceira preliminar. NULIDADE PELA FALTA DE APRECIAÇÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS CONTÁBEIS.**

**Quarta preliminar. NULIDADE POR FALTA DE EFETIVA DEMONSTRAÇÃO DAS SUPOSTAS OMISSÕES**

**Quinta preliminar. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL**

**Sexta preliminar. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO: IMPROPRIEDADE DO MÉTODO APLICADO**

**Sétima preliminar. NULIDADE POR INAPLICABILIDADE DA PRESUNÇÃO LEGALMENTE PERMITIDA**

**Oitava preliminar. NULIDADE POR IRREGULARIDADES NA CONDUÇÃO DA AÇÃO FISCAL**

**Nona preliminar. NULIDADE: IMPOSSIBILIDADE DE CONSTATAÇÃO DE FATO GERADOR DIÁRIO**

**Décima preliminar. NULIDADE: ILEGALIDADE PORTARIA 159/19 E INAPLICABILIDADE A FATOS**

PRETÉRITOS

Décima primeira preliminar. NULIDADE POR UTILIZAÇÃO DE DADOS IRREIAIS

Décima segunda preliminar. NULIDADE: ILEGITIMIDADE PASSIVA

Décima terceira preliminar. NULIDADE DA AUTUAÇÃO: ILEGALIDADE DA PORTARIA Nº 445/98 – ART. 10, I.

No mérito, o recorrente tece considerações idênticas às razões intituladas como preliminares, já relatadas, e, por fim, o recorrente aduz que, ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o Auto de Infração tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos reais, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, conforme decidido recentemente pelo STJ, através do Recurso Especial nº 1884431 – PB (2020/0174822-8), Relatoria do Min. Benedito Gonçalves, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” como tal, ao consignar na ementa que “*Não há novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, uma vez que não se está diante de uma nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão física de uma mercadoria volátil por natureza.*”

Segundo o apelante, a posição do STJ não permite que a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, independente de índices. E se a lei não atribuiu limitações percentuais, é evidente que uma “portaria” não pode invadir a reserva legal e, dessa forma, interferir na apuração da própria base de cálculo, visto que a malfadada Portaria veio a estabelecer que a omissão “...será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre o ganho e volume disponível...”.

Destaca que o fato descrito na Portaria é a variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, já recusado pelo STJ como suscetível a gerar a obrigação de pagar o ICMS. Além disso, tal fato não se prova apenas com o registro fiscal (obrigação acessória), que igualmente não pode ser erigido à condição de fato gerador da obrigação principal, muito menos de forma retroativa. Logo, segundo o recorrente, além de nulo, o Auto de Infração é improcedente.

Por fim, como meio de prova, o recorrente pede a ouvida da PGE sobre a extensa matéria de direito abordada (inclusive acerca da nulidade da decisão recorrida), o que poderá ser levado a efeito pela CJF ou, uma vez alcançada a nulidade da decisão, pela JJF. Da mesma forma, já com a defesa em demasia prejudicada, requer vistas, conjuntamente, do parecer da PGE e da Informação Fiscal, com a reabertura do prazo em 60 dias. Solicita também que, de forma alguma, seja o julgamento pela CJF realizado por “videoconferência”, pois tal método já contaminou o processo, com irreparável cerceamento à defesa.

Por todo o exposto, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente revisão por fiscal estranho ao feito, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da autuada nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, pede que o Recurso Voluntário seja provido, a fim de que seja declarada a nulidade da Decisão recorrida ou, com aplicação do disposto no art. 155, § único, do RPAF, para que o Auto de Infração seja julgado NULO ou IMPROCEDENTE e, uma vez declarada a nulidade da Decisão, requer que se determine à JJF que adote os procedimentos do art. 168, do RPAF.

Em seguida, tendo o patrono do recorrente, quando da sessão de julgamento da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, ocorrida em 17 de maio de 2021, aduzido que a acusação de que seu cliente teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal não restou cabalmente demonstrada através do levantamento sintético que fundamenta a infração, os membros daquele Colegiado decidiram converter o PAF em diligência aos autuantes para que anexassem mídia com os DEMONSTRATIVOS ANALÍTICOS e FORNECESSEM tais levantamentos ao sujeito passivo, através do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, reabrindo-lhe o prazo de 60 (sessenta) dias

para, querendo, se pronunciar e, em seguida, caso houvesse fatos novos, retornar aos autuantes para sua manifestação a respeito. Por fim, retorne-se os autos para instrução e posterior julgamento pelo CONSEF.

Consta, às fls. 148/151 dos autos, mídia eletrônica (CD-R) e intimação ao sujeito passivo, com data de emissão de 30/08/2021, consignando que “*Segue em anexo CD-R- Mídia, Conteúdo: Termo de Diligência do Consef, Informação Fiscal, Planilha*”, com ciência expressa pelo destinatário em 01/09/2021.

Às fls. 154 a 206 (tida como 306) dos autos, consta manifestação do patrono do recorrente reiterando suas razões recursais, com anexos às fls. 307 a 403, como também, às fls. 408 a 430 dos autos, informação fiscal detalhando todo o procedimento fiscal realizado.

Presente na sessão de julgamento, via videoconferência, o Auditor Fiscal autuante da autuação, Sr. Jefferson Martins Carvalho.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, de manter a exigência de R\$ 440.812,11 ao sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum e aditivada, etanol comum/VPower e diesel S10) de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2016 a 2018, conforme demonstrativos às fls. 3 a 10 dos autos.

Entretanto, conforme já é fato notório neste Colegiado, existe Ação Declaratória com Pedido de Tutela de Urgência Inaudita ajuizada pelo sujeito passivo, envolvendo a matriz e suas filiais, na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador contra o Estado da Bahia, sob o nº 8024453-36.2022.8.05.0001, tendo como referência Processo Judicial nº 8009255-56.2022.8.05.0001, cujo objeto é idêntico do Processo Administrativo Fiscal, cuja opção pelo contribuinte de interposição de medida judicial incidente sobre o mesmo objeto discutido na esfera administrativa implica na **desistência** do recorrente pelo Recurso Voluntário, eis que reza o art. 126 do COTEB (Lei nº 3.956/81) que:

*“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.*

Logo, entendo que o Recurso Voluntário se encontra prejudicado, com a consequente extinção do Processo Administrativo Fiscal, diante da escolha judicial pelo contribuinte, esgotando-se a instância administrativa, conforme previsto nos citados artigos 126 COTEB e 117 do RPAF, por optar o sujeito passivo pela ação judicial sobre a **mesma matéria**, objeto do lançamento de ofício, tendo em vista que a exigência do imposto por responsabilidade solidária do recorrente,

quanto ao imposto devido pelo fornecedor, decorre do “ganho” marginal de combustível apurado através de índice superior ao admitido pela ANP para variação volumétrica, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária de terceiros desacompanhadas de documento fiscal.

Registre-se que o fato narrado na acusação fiscal e também objeto da demanda judicial, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica, que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental, as vezes em montante de até dezenas de vezes a mais do seu estoque disponível no dia, o que, por si só, não se explica como variação volumétrica.

Ou seja, este processo não apurou “ganho” pela variação volumétrica por dilatação térmica, ou por qualquer outro fenômeno físico, mas entradas de combustível sem o devido documento fiscal.

Contudo, em que pese o mesmo objeto da esfera administrativa e judicial, decorrente da exigência do imposto em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica, logo, que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental, a sentença judicial, referente ao Processo nº 8024453-36.2022.8.05.0001, concluiu que:

*“Com efeito, certo que um fenômeno da física não pode ser qualificado como fato gerador, porque a dilatação ou a evaporação do combustível decorrem de seu caráter volátil. Não resta dúvida de que a mudança de volume diante do calor é intrínseca ao comércio de combustíveis e deve ser levada em consideração pelo fisco estadual para compor o preço final do produto e estabelecer o valor do ICMS cobrado no regime de substituição tributária.”*

Diante do exposto, considero PREJUDICADO o Recurso Voluntário, no que tange à exigência consignada no Auto de Infração, por se tratar de objeto com repercussão direta à demanda judicial, devendo o Auto de Infração ser remetido à Diretoria de Controle da Arrecadação, Crédito Tributário e Cobrança (DARC) para inscrição em Dívida Ativa, na forma prevista no art. 117, § 1º do RPAF, cuja exigibilidade do crédito tributário ficará suspensa, nos termos do artigo 151, IV do CTN, como também ser remetido à PGE/PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, nos termos do art. 126 do COTEB.

Do exposto, voto PREJUDICADO o Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar PREJUDICADO o Recurso Voluntário interposto, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269138.0086/19-3, lavrado contra POSTO KALILÂNDIA LTDA., no valor de R\$ 440.812,11, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Devendo os autos ser remetidos à DARC para adoção das medidas cabíveis, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso IV do Código Tributário Nacional.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 8 de junho de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS