

**PROCESSO** - A. I. N° 269138.0025/21-6  
**RECORRENTE** - POSTO KALILÂNDIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0096-03/21-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 19/08/2022

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0192-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. A escolha da via judicial pelo contribuinte implica em desistência da defesa ou recurso interposto, esgotando a instância administrativa, conforme legislação vigente. Considerar **PREJUDICADO** a análise do Recurso Voluntário. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n° 0096-03/21-VD proferido pela 3<sup>a</sup> JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 22/02/2021 no valor histórico de R\$ 1.742.975,71, abordando a seguinte infração:

*Infração 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros 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, nos meses de dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018, dezembro de 2019 e dezembro de 2020.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

### VOTO

*Quanto à alegação defensiva (apresentada em Memorial) de que há necessidade adiar o julgamento para ser realizado na forma convencional e da realização de diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, e o representante do autuado pode fazer sustentação oral por vídeo conferência, sem qualquer prejuízo à defesa. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I, “a” e “b”, do RPAF-BA/99).*

*O Impugnante requereu ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, e prestada a informação fiscal, que fosse reaberto o prazo de defesa. Entretanto, conforme previsto no § 7º do art. 127 do RPAF-BA, somente se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF.*

*O Defendente ressaltou que de acordo com a informação constante no corpo do Auto de Infração, a ação fiscal teve como base a Ordem de Serviço n° 506345/20. Como a mesma OS foi utilizada para suportar ações fiscais em vários estabelecimentos, apresentou o entendimento de que a mesma deve ser juntada ao PAF, objetivando esclarecer se ampara a fiscalização contra o estabelecimento autuado. Sem que lhe fosse direcionada “ordem de serviço específica”, não poderia ficar à mercê do “livre arbítrio” do Autuante, sendo ilegítimo para figurar no polo passivo da relação e, consequentemente, se aplica o art. 18, inciso I, do RPAF-BA, sendo o Agente Fiscal incapaz e incompetente para praticar ato, sem a devida autorização. Ratificou a necessidade de apresentação da Ordem de Serviço 506345/20, objetivando apurar se outras irregularidades formais foram cometidas. Uma vez apresentada, solicitou reabertura do prazo de defesa.*

*Observo que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA comprehende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais, sendo indicados na ordem de serviço os estabelecimentos e períodos a serem fiscalizados. O Auditor aplica os*

roteiros de fiscalização que estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, não se caracterizando nulidade do Auto de Infração que não contenha a cópia da Ordem de Serviço, ou que não seja fornecida ao Contribuinte a mencionada cópia.

O Autuante destacou que a ordem de serviço é o ato administrativo que autoriza e orienta a fiscalização na realização dos seus trabalhos. Ela pode trazer um ou mais contribuintes e determinar um conteúdo mínimo de roteiros da auditoria a ser realizada no período que ela indica.

Informou que somente após a emissão da ordem de serviço, ocorre a liberação administrativa dos arquivos SPED do contribuinte, que são criptografados com senha fornecida somente ao Fiscal. Sem a ordem de serviço não se pode lavrar um auto de infração no Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT). Concluiu que não tem fundamento a suspeita do Impugnante de que teria sido fiscalizado sem a ordem de serviço, que foi indicada na primeira folha do Auto de Infração.

Não acolho o pedido do Autuado para decretar nulidade da Autuação Fiscal, tendo em vista que Ordem de Serviço é um instrumento de controle interno e administrativo da SEFAZ, inexistindo qualquer ofensa à legalidade, nem motivo de nulidade da autuação. A alegada falta de fornecimento da cópia da Ordem de Serviço não prejudicou o Impugnante em relação ao contraditório e ao entendimento dos fatos arrolados na autuação fiscal.

O Defendente citou o art. 45 do RPAF-BA, alegando que o Auto de Infração foi registrado fora do prazo regulamentar. Disse que o prazo para o registro e validade do Auto de Infração foi ultrapassado e, conforme consta no sistema da SEFAZ, o AI foi lavrado em 22/02/2021, mas só foi cadastrado em 17/03/2021, ou seja, quase um mês depois, afetando as exigidas formalidades e a própria segurança jurídica da relação Fisco/Contribuinte.

Em relação ao prazo para registro do Auto de Infração o Autuante afirmou que pode haver a apuração da responsabilidade administrativa do preposto incumbido desse registro, mas não há consequência processual, porque o descumprimento do prazo não acarreta nulidade ou sanção processual, apenas administrativa.

Vale ressaltar que iniciado o procedimento fiscal e realizados os levantamentos de acordo com os roteiros de fiscalização, sendo apurado imposto a recolher, é lavrado o Auto de Infração. Se o Auditor Fiscal verifica a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente, apura o valor do tributo devido e identifica o sujeito passivo, sendo essa autoridade administrativa competente para constituir o crédito tributário pelo lançamento, conforme previsto no art. 142 do CTN.

Uma vez lavrado o Auto de Infração, seu registro é efetuado no sistema eletrônico de processamento de dados pela repartição encarregada do preparo do processo, no prazo de cinco dias contado da data da emissão ou do saneamento prévio, quando previsto (art. 45 do RPAF/BA):

RPAF-BA/99

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

Constatou que o presente Auto de Infração foi lavrado em 22/02/2021 e, em 17/03/2021, foram dados vistos saneador e da Autoridade Fazendária, constituindo tais atos instrumentos de controle interno, não se constatando qualquer irregularidade. Ademais, o visto saneador e da Autoridade Fazendária, bem como o registro do Auto de Infração são formalidades exigidas pela legislação que não afetam o direito de defesa e o contraditório, nem a compreensão do contribuinte em relação aos fatos apurados na ação fiscal. Dessa forma, fica rejeitado o pedido apresentado pelo Defendente.

Em relação ao enquadramento legal constante no Auto de Infração, o defensor apresentou contestações diante do referido enquadramento legal “que compõe o fulcro do AI/causa de pedir”.

Sobre o enquadramento legal, observo que não implica nulidade do lançamento caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente a autuação fiscal.

A defesa apresentou o entendimento de que há insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e o consequente cerceamento do direito de defesa. Afirmou que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada. Para se chegar à conclusão reportada no AI, entendeu que só dois caminhos poderiam ser adotados: efetiva auditoria de estoques ou flagrante de recebimento de mercadorias sem NF e sem a retenção do imposto.

De acordo com os dados cadastrais constantes nesta SEFAZ, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto

*nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.*

*O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação e, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto. Neste caso, não há necessidade de apuração por meio de auditoria de estoques ou flagrante recebimento da mercadoria sem Nota Fiscal, considerando que a irregularidade foi apurada por meio da escrituração efetuada pelo Autuado.*

*Foi alegado nas razões de defesa que o Autuante utilizou de apenas um dos dados registrados no LMC (GANHO), criando quantidades absurdas de omissões de entradas sobre o LMC/EFD, levando a efeito autuação inteiramente desprovida da base legal e sem comprovação.*

*Observo que durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário.*

*Por outro lado, conforme estabelece o art. 121, inciso I do RPAF/BA, no processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Portanto, inexiste qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelo Autuante algum esclarecimento antes de sua lavratura.*

*O defensor alegou que o art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96 não trata de responsabilidade solidária por substituição tributária e nem qualquer caso de presunção, mas sim da responsabilidade “comum” atribuída a qualquer pessoa física ou jurídica, que for flagrada na posse de mercadorias, para revenda, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea. No máximo se poderia presumir que no passado essa hipótese teve lugar, caracterizando como sendo presunção de entradas não registradas, aplicando-se todas as consequências advindas do art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96.*

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

*Não acato a alegação defensiva, haja vista que não obstante a falta de comprovação das entradas das mercadorias, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar entradas efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.*

*Considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.*

*Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal se fosse realizada neste sentido.*

*Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada.*

*Ao citar a Portaria 445/98, o defensor entendeu que mesmo com a redação dada pela Portaria 159/19, não contempla, e nem poderia contemplar, qualquer espécie de "levantamento diário" e que não existe base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido.*

*Com já mencionado anteriormente, a exigência do imposto não foi efetuada por presunção de omissão de saídas. O autuante destacou que o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores deve ser realizado duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Todos os inventários de combustíveis constam em um livro específico, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008. Portanto, se conclui que a soma das diferenças diárias deve ser apurada mensalmente para fins de cálculo do ICMS devido.*

*Disse que o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela*

*fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desse, são realizados inventários de cada combustível no início a ao final de cada dia de operação. Com a nova redação da Portaria 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levam em consideração os valores anualmente anotados no Registro de Inventário.*

*Observo que no caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros 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, nos meses de dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018, dezembro de 2019 e dezembro de 2020. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.*

*O Defendente também alegou que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças diárias entre os estoques escriturais e das medições, pois nas planilhas apresentadas constam apenas os dados das disponibilidades e dos supostos ganhos. As medições não foram efetivamente utilizadas na apuração. Sequer os LMCs utilizados na ação fiscal foram apresentados pelo Autuante, colocando em dúvida os ganhos eleitos e erigidos à condição de fato gerador. Disse que o autuante vem se manifestando oralmente nas sessões do CONSEF, afirmando que fez as apurações, mas, por entender que não seriam necessárias, não juntou nada ao PAF.*

*Observo que o demonstrativo elaborado pelo autuante indica o volume disponível, os ganhos registrados pelo Contribuinte, o limite estabelecido pela SEFAZ (1,8387% x Volume Disponível) e a omissão de entrada, que corresponde à quantidade que ultrapassou o referido limite.*

*No cálculo do imposto é indicado o total das omissões apurado no demonstrativo do item anterior, sendo indicados, custo médio, alíquota, base de cálculo, imposto devido, e o Impugnante não apresentou qualquer divergência em relação aos dados numéricos constantes nos mencionados demonstrativos, que não afetam a compreensão do autuado sobre a acusação fiscal que lhe foi imputada, conforme se depreende do teor das razões defensivas. Dessa forma não houve afronta da ampla defesa, como alegou o Defendente.*

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

*O Defendente apresentou pedido de posterior juntada dos documentos que enumerou e disse que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças. Entretanto, conforme estabelece o art. 123 do RPAF/99, a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada das provas que o mesmo tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Neste caso, não cabe a este órgão julgador promover a busca de elementos, ou mandar fornecer ao contribuinte documentos de sua emissão e que estão na sua posse.*

*Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.*

*O autuado suscitou a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação aos “supostos ganhos”, registrados nos demonstrativos apresentados ao Autuado, até 28/03/2016, na medida em que foi intimado do lançamento, embora de maneira viciada, em 29/03/2021.*

*O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.*

*Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

*Considerando que no levantamento fiscal foi apurado imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.*

*Foi apurado imposto relativo ao exercício de 2016, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2021. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 22/02/2021, e o deficiente foi intimado do lançamento, em 29/03/2021, resta evidente que não se operou a decadência.*

*O Impugnante afirmou: “se o desejo do julgador é realmente alcançar a verdade material, como externado em*

*sessões de julgamento de casos análogos, deve ao menos, antes de prolatar a decisão final, investir de forma isenta na instrução do PAF, determinando diligência.*

*Quanto a esta alegação, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos.*

*Em relação ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros 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, nos meses de dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018, dezembro de 2019 e dezembro de 2020.*

*O Defendente afirmou que em relação aos demonstrativos do autuante, merecem destaque, em especial uma enormidade de datas nas quais os ganhos superam e muito as disponibilidades ou delas se aproximam, evidenciando a inconsistência dos dados carreados ao PAF. A planilha sintética lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos e irreais ganhos. aparecem dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”.*

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

*Constatou que foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

*O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.*

*Conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.*

*Observo que a ação fiscal foi realizada com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui 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, e substitui livros fiscais.*

*Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo conceder prazo para retificação da EFD.*

*Na informação fiscal, o Autuante afirmou que no caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).*

*A Portaria ANP N° 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo autuante, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.*

*Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.*

*Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, o que*

*deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.*

*A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.*

*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 documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.*

*O autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.*

*O defensor também apresentou a alegação de que em relação à Portaria 159/19, publicada em 25/10/2019, em atenção ao disposto no art. 167, III do RPAF, no máximo se poderia aplicar o parágrafo único do art. 10, a partir desta data.*

*Vale salientar que 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 da mencionada Portaria:*

#### *Art. 10*

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos 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 ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

*O posicionamento do autuante é no sentido de que a modificação da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.*

*Entendo 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, e não se trata de inovação de método de apuração, como entendeu o Autuado.*

*Em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constata saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como "perdas", tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de "perdas" ou de "ganhos" até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de "ganhos", acima do limite estabelecido pela legislação deste Estado, e exigiu o imposto sobre esses "ganhos" considerados excedentes. Foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387% (previsto na Portaria 445/98), que é mais que três vezes 0,6% estabelecido pela ANP.*

*Quanto ao argumento defensivo de que se deveria aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as "receitas omitidas", concordo com o posicionamento do autuante de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.*

*Na informação fiscal, o autuante destacou que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, e conforme art. 10 da Portaria 445/98, 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. 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 7.014/96, art. 6º, inciso IV. E concluiu que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

O Defendente alegou, ainda: na hipótese de manutenção da autuação fiscal, pede a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único do CTN. Caso seja mantido o lançamento, se mantida a sanção, pede o reenquadramento para o art. 42, inciso II, “f” da Lei 7.014/96, por entender que o inciso III, “d” do mesmo diploma legal, somente se aplica para as hipóteses alinhadas ao levantamento quantitativo/presunção.

Quanto à multa, objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96:

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

...  
III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

...  
d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Sobre as decisões deste CONSEF, citadas pelo defendente, não se reportam à mesma acusação fiscal e aos mesmos fatos tratados neste PAF, portanto, não se aplicam ao presente julgamento. Os Acórdãos citados pela defesa à fl. 25, por exemplo, tratam de “PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO”, mas o presente lançamento não foi efetuado por presunção como entendeu o defendente. A acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal.

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 responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

O defendente afirmou que, diante das questões jurídicas envolvidas, deveria ser ouvida a PGE/PROFIS. Indefiro o pedido, por entender que nesta fase de julgamento, e no caso em exame, não se encontram as situações elencadas no art. 118 do RPAF-BA/99 para solicitação de parecer.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Em sede de preliminar, aponta a nulidade da decisão de primeira instância, por entender que a mesma não foi devidamente fundamentada por não apreciar totalmente as razões defensivas. Cita diversos acórdãos deste CONSEF para reforçar seu argumento. Menciona que o item 33 da defesa não foi abordado apontando ainda que a JJF não analisou a alegação de ilegalidade do § único do art. 10 da Portaria nº 159/19, o que não se confunde com alegação de inconstitucionalidade.

Alega ainda a nulidade da decisão por não se manifestar acerca do memorial encaminhado em complementação à defesa apresentada, sobretudo por não concordar com o julgamento por videoconferência, entendendo que lhe causa prejuízos. Diz ainda que não houve manifestação

sobre o enquadramento legal, haja vista que a JJF teria desqualificado a presunção, alterando a substância do julgamento e, ainda, o fundamento legal da autuação, sem a devolução do prazo de defesa.

Relata que a posição da JJF foi confusa e alterou o lançamento por entender que a recorrente é responsável solidária, apesar do Auto de Infração ter sido lavrado com dispositivos que remetem à presunção de omissões de saída ou de prestações. Aponta que é varejista de combustíveis e não industrial ou extrator em contraposição ao quanto decidido pontuando que o art. 8º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 trata de substituição tributária por antecipação e que o art. 6º da mesma Lei não trata de responsabilidade por solidariedade, mas, apenas de responsabilização em situações diversas da autuação, em seu inciso IV.

Insiste na nulidade da decisão por cerceamento de defesa em razão de ter negado vistas e até acesso do processo ao contribuinte, bem como pedidos de diligências e de oitiva da PGE. Suscita violação do art. 137 do RPAF por não ter sido encaminhado o processo para manifestação do autuante após retificação da EFD em 03/08/2020, que teria sido realizada com base na sua documentação fiscal e traria resultados compatíveis com as informações existentes no sistema da SEFAZ, conforme DMAs e registros contábeis.

Aduz a nulidade do Auto de Infração em razão de não ter tido acesso ao PAF como decorrência da falta de atendimento presencial no CONSEF e pelas negativas da JJF, questionando os elementos que foram juntados pelo autuante para basear a apuração.

Aponta nulidade por falta de apreciação dos seus documentos fiscais e contábeis informando que possui todos os documentos necessários a uma real apuração de sua movimentação econômica, indicando como ilegal o levantamento baseado nos registros elaborados para atender norma da ANP. Exemplifica com divergências nas demonstrações referentes a combustíveis onde a fiscalização identificou ganhos diários superiores à disponibilidade e à própria capacidade dos tanques, especificamente nos dias 06/09/2016, 12/09/2016 e 11/11/2016, destacando que seriam “ganhos irreais” que causariam um efeito cascata de equívocos em toda apuração.

Afirma a nulidade por falta de efetiva demonstração das supostas omissões indicando a ausência de dados que comprovem os estoques de fechamento, argumento levantado também por não ter tido acesso ao PAF.

Reforça a alegação de nulidade por erro no enquadramento legal, destacando que, quanto aos dispositivos indicados na autuação, o art. 23, diz respeito tão somente à base de cálculo, a apuração foi baseada na hipótese de presunção do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, e/ou na Portaria 445/98; assim como no art. 6º, inciso VI da Lei nº 7.014/96, o que não seria adequado em relação à recorrente, uma vez que não se encaixaria na hipótese de presunção de operações ou prestações tributáveis sem pagamento do imposto, uma vez que suas operações já se encontrariam com a fase de tributação encerrada pela substituição tributária.

Consequentemente, reitera a nulidade do lançamento, repetindo que a JJF, por vias transversas, buscou fugir desta constatação, indicando que a exigência seria por responsabilidade solidária, prevista no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, mas que também não corresponderia às hipóteses de presunção, já que não se reporta à responsabilidade solidária decorrente de substituição tributária e sim, como afirmou a própria Junta, da hipótese de responsabilização de pagamento do imposto quanto a mercadoria é flagrada na posse de alguém, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea.

Repete que a Lei nº 7.014/96 não atribui responsabilidade ao distribuidor e sim ao industrial, sendo certo que o art. 128 do CTN exige que a atribuição de responsabilidade seja feita mediante lei, o que redundaria na ilegalidade da Portaria 445/98, especificamente seu art. 10, inciso I, “a” e “b”. Cita acórdãos deste CONSEF, e questiona a alegação da JJF no sentido de que se a caracterização do fato imponível não ocorreu por presunção, seria, então, fato consumado, deixando ainda mais clara a ilegalidade, inclusive quanto à retroatividade da medida infracional.

Acusa a nulidade do Auto de Infração por impropriedade do método aplicado, pois, entende que

o § único, do art. 10 da Portaria nº 445/98 traz nova hipótese de fato gerador presumido ou nova hipótese de fato gerador consumado, alegando que, apesar de não existir no PAF uma clara demonstração da existência de diferenças entre o estoque escritural e o estoque de fechamento/medição, nem planilhas das entradas, se deduz que o Autuante retirou, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades, diariamente, por exercício e tipo de combustível, como consta aliás das planilhas sintéticas ofertadas à recorrente, o que resultaria em insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas.

O autuante teria utilizado apenas um dos dados lançados no LMC, referente aos ganhos, sem solicitar esclarecimentos sobre os erros de lançamento, o que criou quantidades absurdas de omissões de entrada, incorrendo em nulidade.

Suscita também nulidade por inaplicabilidade da presunção legalmente permitida, pois, 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, ainda mais porque a responsabilidade pelo pagamento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, a teor do art. 8º, inciso IV, “a” da Lei nº 7.014/96, é do industrial ou extrator, sequer podendo ser atribuída ao distribuidor.

Entende assim que, no máximo, caberia a aplicação do art. 11 da Portaria nº 445/98, citando decisões deste Conselho neste sentido. Destaca ainda os itens 1 e 2 da Instrução Normativa nº 56/2007, a qual teria determinado a abstenção de aplicação dos roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária. Assinala também a necessidade de se aplicar a proporcionalidade, transcrevendo diversos acórdãos deste Conselho para reforçar, e lembra que a referida IN exige o registro das circunstâncias de convencimento, caso o fiscal entenda que não cabe a aplicação da proporcionalidade, nos seus itens 3 e 4, reforçando a nulidade do auto.

Argui a nulidade por irregularidades na condução fiscal em razão da apuração ter sido realizada por método não contemplado na Portaria 445/98, tendo o autuante usado apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas, deturpando ainda a ocorrência do fato gerador, tratado no AI como sendo diário.

Assim, a ação fiscal conteria vícios insanáveis por ter utilizado apenas um dos elementos que compõem a auditoria de estoques, o que já teria sido objeto de decisões deste Consef por considerar ilegal levantamento realizado com base na EFD, transcrevendo os acórdãos respectivos.

Aponta nulidade pela impossibilidade de constatação de fato gerador diário, pois, a apuração se reporta a exercícios findos e, assim, fechados. Considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal), somente se pode interpretar a inovação feita pelo § único, do art. 10 da Portaria nº 159/19, como sendo os ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoques. Considerá-lo de forma isolada, como já abordado, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Acusa a nulidade da Portaria nº 159/19 e sua inaplicabilidade a fatos pretéritos, com base no art. 97, incisos III e IV do CTN, haja vista que a definição do fato gerador e da base de cálculo, no caso do ICMS está sujeita ao princípio da reserva legal, não podendo ser definidos por uma Portaria. Entende que a Portaria nº 159/19, ao fixar a caracterização da omissão de entradas, assim como da sua base de cálculo, espelhada na quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD, que exceder 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), resultaria em ilegalidade, além de não poder retroagir para alcançar fatos ocorridos antes da sua publicação.

Critica a decisão da JJF por considerar que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 seria aplicável a fatos geradores ocorridos antes de sua instituição, de acordo com o § 1º, do art. 144 do CTN, pois, entende vazia e dissociada do bom senso a afirmação de que a referida Portaria “apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD”.

Aponta ainda que o ato normativo não orientou qualquer nova rotina de fiscalização, como por exemplo com a inclusão dos dados do LMC, registrados como ganhos diários, na auditoria de estoques. Por outro lado, previu que o lançamento daqueles dados caracteriza a omissão de entradas e quais as quantidades irão compor a base de cálculo, tornando o lançamento nulo, uma vez que os lançamentos no LMC, do Registro 1300, sempre foram feitos pelos Contribuintes e, no passado, sozinhos, não justificavam a cobrança.

Registra ainda que a Portaria nº 159/19 somente poderia ser aplicada a fatos geradores futuros, em atenção ao disposto nos arts. 100, inciso I e 103, inciso I do CTN.

Defende a nulidade por utilização de dados irreais, pois, as quantidades que teriam sido pinçadas no LMC/1300 da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações realizadas pela recorrente, o que demandaria que o autuante questionasse os registros e concedesse prazo para retificação, caso constatado algum vício, porque o erro na EFD não caracterizaria fato gerador do ICMS. Diz que se foi cometida alguma infração esta teria se limitado às obrigações acessórias, já tendo inclusive retificado seu SPED/LMC com os dados reais de ganhos e perdas compatíveis com suas entradas e saídas, DMAs e escrituração contábil. Transcreve trecho de acórdão deste Conselho.

Sustenta a nulidade por ilegitimidade passiva reforçando que não existe lastro legal para se exigir que o comerciante varejista seja responsabilizado de forma solidária, sendo o mesmo o terceiro elo na cadeia (industrial, distribuidor e varejista), para o qual a transferência de responsabilidade só é possível na hipótese do art. 6º, inciso XVI, da Lei nº 7.014/96, que diz respeito a flagrante no transporte ou estocagem de produtos sem documentação, o que impõe também a apreensão.

Reitera a nulidade da autuação por ilegalidade da Portaria 445/98, especialmente do seu art. 10, inciso I, alíneas “a” e “b”, porque não poderia a norma infralegal atribuir responsabilidade, de acordo com o art. 128 do CTN, que exige lei para tanto.

No mérito, após destacar que o norte da autuação (para justificar a exigência de imposto) é a entrada de mercadorias sem contabilização, afirma que o método regular a ser adotado, para tal, é o levantamento quantitativo de estoques, em conformidade com os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98 e Instrução Normativa nº 310/90. Assim, sustenta ser ineficaz o lançamento baseado em apenas uma passagem da portaria citada, notadamente naquela que somente lhe foi inserida em outubro de 2019, após a ocorrência dos fatos geradores em discussão.

Volta a alegar que a Autuada não pode ser responsabilizada pelo recolhimento do tributo, por não se enquadrar como industrial, já que a Lei nº 7.014/96 apenas permitiu a transferência da responsabilidade ao distribuidor, quando o tributo retido for feito a menos, conforme seu art. 6º, inciso XVI. Fora disso, afirma que a única possibilidade existente não diz respeito à substituição tributária, mas aos casos em que se pode responsabilizar qualquer pessoa, física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega, desacompanhadas da documentação fiscal, ou com documentação inidônea. Tal situação, assevera, somente acoberta o lançamento nas operações de trânsito ou de auditoria de estoques em exercício aberto.

Ressalta que o LMC sempre existiu (criado pela Portaria nº 26/92 do DNC ratificada pela Resolução ANP nº 23, de 24 de novembro de 2004), no qual são registradas as perdas e ganhos, informações que são transmitidas no Registro 1300 do SPED. Destaca que, antes da Portaria nº 159/19, a fiscalização nunca lançou mão desses dados para exigir ICMS, seja por responsabilidade própria, seja por responsabilidade solidária. Ensina que o livro fiscal citado possui objetivos relacionados na respectiva portaria, quais sejam, proteção ao consumidor, detectar vazamentos nos tanques, facilitar a fiscalização e arrecadação do ICMS e IVVC, e coibir aquisições irregulares de

combustíveis. Não admite, todavia, que desses registros se possa extrair qualquer revelação relativa a entradas de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, sem documentação fiscal.

Alega que a portaria não poderia retroagir para regular situação jurídica anterior à sua existência, pois se trata de ato normativo complementar que não pode estabelecer o fato gerador nem definir a base de cálculo do imposto. Argumenta que o lançamento deve se reportar à data de ocorrência do fato gerador, regendo-se pela lei então vigente.

Explica que a apuração de estoques por exercício fechado ou aberto requer que sejam computadas todas as variáveis contábeis, quais sejam, estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições, procedimento que, uma vez observado, resultaria em números completamente distintos daqueles apurados pela autoridade fiscal, uma vez que as perdas são sempre muito superiores aos ganhos, o que implicaria em despejar, no meio ambiente, anualmente, centenas de milhares de litros de combustíveis. Outra conclusão, destaca, é no sentido de que não se pode cobrar ICMS sobre vendas sem emissão de documentos fiscais, já que tal fato não gera nova incidência do imposto (já destacado na fonte).

Raciocina que admitir a aplicação isolada do § único do art. 10 da Portaria 159/19 seria criar nova hipótese de fato gerador, consumado ou presumido, sem previsão legal, o que resulta, igualmente, na improcedência da presente exigência fiscal.

Argumenta, por outro lado, que a Portaria nº 445/98 não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e aquelas sujeitas ao regime normal do imposto, em face do que pleiteia que seja adotada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007 para apuração do *quantum debeatur*. Acosta jurisprudência em apoio aos seus argumentos, especialmente o Resp 1.884.431/PB, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, em 22/06/2020, que conclui não haver fato gerador em decorrência da variação volumétrica de combustíveis líquidos.

Pede, por fim, a oitiva da PGE/PROFIS.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Em sessão suplementar realizada em 27 de outubro de 2021, os membros desta 1ª CJF deliberaram pela conversão do PAF em diligência para que o autuante fornecesse os levantamentos ao sujeito passivo, anexando mídia com os demonstrativos analíticos correspondentes ao lançamento, reabrindo-lhe prazo de 60 dias para se manifestar. A planilha foi juntada aos autos em mídia (fl. 167) e a recorrente apresentou manifestação às fls. 169-180, por meio da qual reiterou todas as alegações contidas Recurso Voluntário.

Acrescenta ainda preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau por supressão de instância, compreendendo que a CJF não pode assumir competência originária da JJF ou suprir sua falta. Menciona voto divergente da Ilma. Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas em relação ao Auto de Infração nº 269138.0114/19-7, acolhendo a irretroatividade da Portaria nº 159/19, porém, restando vencida neste ponto.

Reitera a aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07 ao caso, assim como indica posicionamento favorável das 3ª e 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, que reconheceram a ilegalidade/inconstitucionalidade das autuações baseadas na Portaria nº 159/19, transcrevendo trechos de decisões proferidas nos Autos nºs 8057416-34.2021.8.05.0001 e 8009255-56.2022.8.05.0001.

Reforça que a Portaria nº 159/19 cria nova hipótese de incidência, sem qualquer relação com as autorizações contidas no inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96 ou do inciso IV, do art. 6º da mesma Lei, o que justificaria a nulidade ou insubstância do lançamento. Insiste na irretroatividade da Portaria nº 159/19 e conclui pedindo que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Acrescento que, em sessão de julgamento desta 1ª CJF, ocorrida em 08/06/2022, foi apreciado Recurso Voluntário da mesma contribuinte e tratando da mesma matéria, porém, referente ao Auto de Infração nº 2693138.0081/19-1. Naquela oportunidade, a Ilma. Cons. Relatora Evalda de

Brito Gonçalves informou que representante da Procuradoria Geral do Estado noticiou, em julgamento de outro processo, a existência de ação judicial versando sobre todas as autuações lavradas contra a contribuinte sobre esta matéria, informação confirmada pelos relatórios dos Acórdãos JJF nºs 0097-02/22-VD, 0098-02/22-VD e 0102-02/22-VD, segundo os quais o representante legal da autuada encaminhou e-mail confirmando a adoção de medida judicial pela empresa.

## VOTO

Conforme relatado, a recorrente escolheu a via judicial para discussão da matéria controvertida no presente PAF, o que prejudica a sua defesa ou recurso, considerando-se esgotada a instância administrativa, nos termos da legislação vigente, conforme dispositivos abaixo transcritos:

### ***Lei nº 3.956/1981 – Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB)***

*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.*

### ***Decreto nº 7.269/1999 – Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF)***

*Art. 27. Encerra-se o procedimento administrativo fiscal, contencioso ou não, com:*

...  
*IV - a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência da escolha da via judicial.*

...

*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.*

Observe-se que, diante da expressa previsão legal de esgotamento da instância administrativa, não remanesce interesse recursal sequer quanto às questões preliminares e/ou prejudiciais de mérito, já que se esvai a competência de julgamento deste CONSEF, de modo que o recurso deve ser considerado prejudicado, com a consequente remessa ao controle da legalidade, conforme art. 126 do COTEB.

Diante do exposto, julgo PREJUDICADO o Recurso Voluntário, em razão da escolha da via judicial e, por consequência, esgotada a via administrativa.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário apresentado, mantendo a decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0025/21-6, lavrado contra **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, no valor de **R\$1.742.975,71**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS