

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0033/22-7
RECORRENTE	- POSTO BRASIL CITROS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0261-01/22-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- 10/08/21023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0192-11/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. 2. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS NÃO TRIBUTÁVEIS. **b)** ENTRADA NO ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS TOMADOS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. Manejo concomitante de ação judicial cujo objeto coincide com o crédito tributário em exame quanto disposto no art. 126 do COTEB, aprovado pela Lei nº 3.956/81. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JJF N° 0261-01/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, lavrado em 04/08/2022, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$ 1.671.387,58, em razão de quatro infrações distintas, todas objeto do presente recurso, descritas da forma a seguir.

Infração 01- 004.007.001 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das 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 janeiro, abril, maio, setembro e outubro de 2017, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2018, janeiro, fevereiro, maio, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2019, janeiro e agosto de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.400.385,09, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - 004.007.002 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de janeiro, abril, maio, setembro e outubro de 2017, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2018, janeiro, fevereiro, maio, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2019, janeiro e agosto de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 255.177,44, acrescido da multa de 100%;

Infração 03 - 016.001.002 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de junho e novembro de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 9.100,48, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

Infração 04 - 016.001.006 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril a junho, agosto a dezembro de 2018, janeiro a abril, junho a agosto, outubro a novembro de 2019, outubro a dezembro de 2020, janeiro, fevereiro, junho a agosto, outubro e novembro de 2021, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 6.724,57, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias ou serviços tomados.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 19/12/2022 (fls. 109 a 115) e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO”

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de quatro infrações a legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo, todas, objeto de impugnação.

Inicialmente, cabe apreciar as nulidades arguidas pelo impugnante, conforme abordado a seguir.

Argui o impugnante em caráter preliminar a nulidade da autuação por método irregular e inseguro.

Não acolho essa arguição defensiva, haja vista que o levantamento fiscal levado a efeito pelo autuante observou as disposições da Portaria n. 445/98, alterada pela Portaria 159/2019, inexistindo a aduzida violação ao procedimento regular pela fiscalização, pois realizado em conformidade com as disposições normativas de regência.

Argui o impugnante a nulidade do lançamento em face às datas de ocorrências.

No tocante a essa arguição defensiva, verifico que o autuante esclarece que, no presente caso, adotou esse procedimento de lançamento mensal - diversamente do procedimento que adotara anteriormente em todas as autuações que realizara, ou seja, realizando o procedimento anual – em face de ter havido uma decisão da 2ª CJF, Acórdão CJF N° 0411-12/21-VD, no sentido de lançamento mensal.

De fato, no referido Acórdão CJF N° 0411-12/21-VD, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu que o lançamento anual só é admissível quando não for possível a discriminação mensal, a teor do art. 39, § 2º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n°. 7.629/99.

No voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator os trechos abaixo reproduzidos permitem se chegar a essa conclusão:

[...]

No tocante à primeira motivação, destaco que o Art. 39, § 2º do RPAF/99, admite a possibilidade de efetuar o lançamento anual quando não for possível a discriminação mensal, conforme a apuração mensal do ICMS. No caso em tela, era possível a apuração mensal, ou até diária, como efetivamente foi efetuado.

Entretanto, não faz nenhum sentido a decretação da nulidade, sob a alegação de prejuízo ao Erário estadual no cômputo dos acréscimos legais, quando tal nulidade implica em prejuízo ainda maior aos cofres públicos, tendo em vista que não será possível refazer a autuação em pelo menos metade do período fiscalizado por conta da decadência (Art. 150, § 4º do CTN). [...].

Quanto à alegação defensiva de que, se admitido agora que a apuração deve ser mensal, todos os lançamentos julgados pelo CONSEF estariam viciados, inclusive sob pena de prejuízo ao Erário e consequente responsabilidade funcional, na medida em que a maior incidência de “acréscimos legais” foi afastada, respeitosamente, divirjo de tal entendimento, haja vista que, observado o prazo decadencial é possível sim se exigir a parcela dos “acréscimos legais”, mediante lançamento de ofício, caso o Contribuinte não se antecipe e recolha os valores devidos.

Argui o impugnante a nulidade por ilegitimidade passiva do autuado.

Não acolho essa arguição defensiva porque descabe falar-se em ilegitimidade passiva.

Isso porque, no caso da infração 01, a exigência fiscal diz respeito à responsabilidade solidária do autuado por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal. Nesta situação, por não ser possível identificar-se a origem da mercadoria para que se pudesse exigir o imposto do Contribuinte, a responsabilidade pelo pagamento do imposto recai sobre o adquirente, no presente caso, o autuado, por ser o detentor da mercadoria sem documento fiscal.

Já na infração 02, diretamente vinculada a infração 01, imposto é exigido por antecipação tributária, sendo de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no caso o autuado.

Argui a nulidade por ilegalidade e irretroatividade da Portaria n. 159/2019, que modificou a Portaria n. 445/98.

Não acolho essa arguição defensiva, haja vista que a jurisprudência predominante deste CONSEF aponta no sentido de ser legal a referida Portaria n. 159/2019, inclusive que retroage os seus efeitos.

Cabível registrar que esse entendimento tem amparo em parecer emanado da PGE/PROFIS, no sentido de que, tendo sido o lançamento realizado com base nas informações colhidas no LMC do contribuinte, informações estas devidamente espelhadas no Registro 1300 da EFD, inexistem inovações nas normas que alteraram a Portaria 445/98, mas, apenas, uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte.

Argui o impugnante a nulidade em face à Portaria n. 445/98 por ofensa ao procedimento regular.

Não acolho essa nulidade, haja vista que, conforme já aduzido acima, inexistiu qualquer ofensa ao procedimento regular, sendo o levantamento fiscal realizado em conformidade com as disposições da referida Portaria.

Argui, o impugnante, flagrante ilegalidade do lançamento, reconhecida pelo CONSEF e pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

No tocante a essa alegação, observo que às decisões predominantes deste CONSEF apontam pela procedência ou procedência parcial das autuações, portanto, pela legalidade do lançamento. Quanto às decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, conforme muito bem consignado pelo autuante, estas só produzem efeitos jurídicos no tocante as partes, inclusive sendo admissível recurso pela PGE/PROFIS.

Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas, considerando que no lançamento de ofício em exame foram observadas as disposições da legislação do ICMS, notadamente do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, e Portaria n. 445/98.

Com fulcro no art. 147, I, “a” do RPAF/BA/99, indefiro o pedido de diligência formulado pelo impugnante, haja vista que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para deslinde das questões.

No mérito, no que tange às infrações 01 e 02, a autuação se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter o autuado 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 (infração 01), bem como ao imposto apurado em função do valor acrescido relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença foi apurada (infração 02).

De inicio, vale observar que no caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do inicio e fim de cada ano, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.

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 da mencionada Portaria que dispõe:

[...]
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).

Vale observar que o critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nestes processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano sem que seja percebido no resultado da auditoria.

Já no critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) e, por isso mesmo, podem ocorrer sem emissão de documentos fiscais.

No presente caso, verifica-se que a omissão de entrada de mercadoria foi constatada por meio dos registros fiscais do autuado. Por certo que a exigência fiscal não poderia existir se na ação fiscal também fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento fiscal dos documentos emitidos e recebidos pelo autuado e nos quantitativos de estoque inicial e final. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.

Evidentemente que em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do

levantamento quantitativo baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada nos registros feitos no LMC/Registro 1300 da EFD permite a conclusão de que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida Portaria nº 445/98, 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%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados no período objeto da autuação.

A argumentação defensiva de erro no sistema ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD há que ser comprovada. A alegação de falha na EFD decorrente de entradas não registradas de inúmeras notas fiscais, produzindo um efeito cascata na apuração, não se aplica ao levantamento fiscal levado a efeito pelo autuante que considerou exclusivamente as notas fiscais devidamente escrituradas, inexistindo qualquer afetação no tocante a metodologia de apuração adotada pelo autuante.

É certo que a prova de que os valores registrados no LMC e não os registrados na EFD correspondem à verdade material cabe ao autuado, o que não restou comprovado.

Nenhum comprovante de medição foi apresentado, portanto, os valores anotados na EFD fazem prova contra a empresa e ela não pode simplesmente alegar que seu LMC tem valores diferentes e que estes são os corretos.

A Escrituração Fiscal Digital – EFD, 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.

Por óbvio, 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 sua responsabilidade e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, cabe ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal.

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 respeitado pelo autuante no levantamento 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. Na entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do ICMS, por solidariedade e por antecipação, conforme a autuação, em face à aquisição de combustível sem documento fiscal.

Saliento que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido considerado 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 caso, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

A alegação defensiva atinente à aplicação da Instrução Normativa nº. 56/2007 não pode ser acolhida, haja vista que, claramente, verifica-se que referida Instrução Normativa tem sua aplicação, exclusivamente, nos casos de apuração de omissão de operações de saídas de mercadorias por presunção, o que não é o caso da autuação em questão.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, a acusação fiscal está correta, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária (infração 01) e antecipação tributária (infração 02), restando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, observo que a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, no tocante à infração 01, 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;

Entretanto, no tocante à infração 02, cabe um reparo a ser feito, haja vista que a multa correta é de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº. 7.014/96, sendo que no Auto de Infração foi indicada a multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” do mesmo diploma legal.

Assim sendo, retifico de ofício a multa de 100% para 60%, indicada na infração 02.

No tocante às infrações 03 e 04, observo que o autuado apenas alega que se mantidas as infrações 01 e 02, devem ser absorvidas, na forma do art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96.

O referido art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96 dispõe:

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

[...]

§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.

A simples leitura do dispositivo legal invocado pelo impugnante permite constatar que a absorção da multa pelo descumprimento de obrigação acessória ocorre quando o descumprimento da obrigação principal é uma consequência direta do descumprimento daquela obrigação acessória, servindo como agravante da obrigação referente à falta de recolhimento do imposto.

No presente caso, não há como considerar essa absorção, haja vista que as notas fiscais arroladas nas infrações 03 e 04, não serviram para agravamento da infração. Ou seja, não foram computadas no levantamento levado a efeito pelo autuante atinente às infrações 01 e 02.

Diante disso, as infrações 03 e 04 são procedentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 131/152, mediante o qual aduz o seguinte.

Preliminarmente, alega nulidade da autuação em face do método irregular e inseguro. Destacando que a Infração 02 depende diretamente da Infração 01, ou seja, da comprovação da efetividade das alegadas “omissões”, suscita a nulidade do lançamento, com base no art. 18, incisos II e IV, “a” do RPAF, por absoluta insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa, em razão da impropriedade do método utilizado. Explica que o Autuante juntou planilhas que revelam que o Auto de Infração foi lavrado, tão somente, mediante a simples consideração das quantidades lançadas no LMC, a título de “ganhos”, dados que, sozinhos, não refletem a realidade.

Argumenta que, no lançamento, contrariando o disposto nos arts. 1º e 2º da Portaria nº 445/98, que somente permite que a auditoria de estoques seja realizada POR EXERCÍCIO, “aberto ou fechado”, sem analisar qualquer outro disponível, o Autuante apenas “copiou” os dados dos supostos “ganhos”, os quais foram erigidos a condições de “aquisições de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal”, “mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP”. Ressalta que, mesmo dispendo da EFD da Autuada, através da qual se pode identificar a real movimentação da empresa, o Ilustre Autuante seguiu a mesma metodologia que vem adotando em centenas de autuações, somente valorando um dos dados disponíveis. Informa que essa forma de apuração já foi rejeitada pelo CONSEF, como se pode auferir através dos Acórdãos cujas ementas transcreve.

Registra que a JJF, ao analisar a questão, disse apenas que “o levantamento fiscal levado a efeito pelo autuante observou as disposições da Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 150/19, inexistindo a duzida violação ao procedimento regular de fiscalização”. Alega que não houve o

enfrentamento das argumentações da autuada (relativas à nulidade), de forma clara, direta e objetiva. Alega, ainda, nulidade da autuação em decorrência de terem sido informadas datas das ocorrências diárias. Informa que o Autuante lavrou centenas de Autos de Infração da mesma natureza. Nas centenas de casos citados, já julgados pelo CONSEF, as defesas, inclusive patrocinadas pelo Advogado que subscreve a presente peça, sustentaram a impossibilidade legal da apuração diária (exceto nas hipótese de regime especial de fiscalização), bem como a soma das “ocorrências diárias” e alocação da “ocorrência” em 31 de dezembro de cada exercício. Registra que o CONSEF já proferiu centenas de julgados, firmando a interpretação do art. 39, § 2º do RPAF, entendendo que a data de ocorrência deve ser o último mês de cada período fiscalizado. Argumenta que, no caso em lide, usando “dois pesos e duas medidas” e contrariando a orientação do CONSEF, o Autuante adotou períodos “mensais”, em detrimento da Autuada. Explica que duas hipóteses são possíveis: ocorrência MENSAL ou ocorrência ANUAL. Admitido agora que a apuração deve ser mensal, entende que todos os lançamentos julgados pelo Egrégio CONSEF estariam viciados, inclusive sob pena de prejuízo ao Erário e consequente responsabilidade funcional, na medida em que a maior incidência de “acréscimos legais” foi afastada. Contrário senso, se a interpretação do art. 39, § 2º do RPAF, conduz ao lançamento pelo último mês de cada período, o Auto de Infração em lide é NULO. Pontua que as centenas de decisões do Conseg estão sendo afrontadas.

Conclui que o Auto de Infração levado a efeito de forma contrária à Portaria 445/98 é nulo de pleno direito, o que requer desde já.

Alega, também nulidade do AI por ilegalidade e irretroatividade da Portaria nº 159/19. Explica que a Portaria nº 159/19, no art. 3º, § 1º, incisos I a XII, instituiu “índices de perda”, a serem considerados no levantamento quantitativo. O Julgador Administrativo, em situações iguais, tem entendido por essa motivação, que a Portaria é “benéfica” aos Contribuintes. Destaca que se trata de grande engano e erro grosseiro de interpretação, pois se a Portaria tivesse feito apenas essa “instituição de limites de tolerância”, seria benéfica aos Contribuintes, já que se aplicaria, ao segmento de varejo de combustíveis, 1,38%, contra 0,6% previsto por normas da ANP. Acontece que o citado inciso XII excetua justamente o “comércio varejista de combustíveis”, criando o único do art. 10, que assim se encontra redigido, com ofensa direta ao art. 97, III, c/c o art. 103, I do CTN (cujo texto transcreve), criando outra hipótese de fato gerador:

Alega que, como claramente se constata, através da redação da Portaria nº 159, foi criada nova hipótese/momento de incidência, através de registros fiscais acessórios (criados pelo DNP), sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV da mesma Lei, dispositivos nos quais a autuação foi enquadrada. Argumenta que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de “índicio” de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades “excessivas”. Tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como, aliás, determina a Instrução Normativa nº 56/07. Nesse sentido, alega que a base documental da Autuada teria que ser avaliada (seus estoques, vendas e compras, em quantidades e valores), assim como sua escrita contábil. Porém, nada foi examinado. Além disso, a autuação não foi baseada na plenitude do “Registro 1300”, mas tão somente em um dos seus “Campos” (Campo 10), que é incompatível com o próprio “Registro” e com os “Registros 1310 e 1320”, que consignam as quantidades comercializadas pela Autuada, por “tanque” e por “bico”. Pontua que a autuação teve como fundamento uma única informação, que foi ILEGALMENTE transformada, pela Portaria nº 159/19 e pelo Autuante, em fato gerador, com não menos ILEGAL aplicação retroativa, o que denomina de ilegalidades flagrantes e inaceitáveis. Transcreve ementa de julgado do STF, em apoio aos seus argumentos.

Além disso, alega que a Portaria nº 159/19 foi publicada no dia 25/10/2019 e, 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, conforme, aliás, nesse diapasão, sua própria redação “a omissão...SERÁ caracterizada”. Transcreve os artigos 100, 103 e 144 do CTN para apoiar a ideia de que tal procedimento é ilegal e somente poderia ser cogitado em relação a “instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou ampliação de poderes de investigação”, na aplicação retroativa da

LEI, conforme parágrafo primeiro do art. 144 do CTN, o que, defende não ser o caso, e, mesmo assim, EXCETO PARA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A TERCEIROS, conforme § 1º, do art. 144 citado.

Argumenta que a exceção do § 1º do art. 144, não se aplica ao caso concreto e chega a ser “maquiavélica” essa pretensão. **Primeiro**, porque o art. 144 se reporta a LEI, estando a norma infralegal tratada nos arts. 100 e 103. O parágrafo único do art. 144, do CTN, também se reporta à LEI, no seu sentido estrito. Afirma que outra interpretação, fazendo alcançar a norma infralegal, implica em ofensa ao quanto estatuído pelo caput do artigo. **Segundo**, porque a Portaria 159/19 caracteriza o próprio fato gerador/momento de sua ocorrência e, por consequência, não se poderia olvidar em sua aplicação a fatos pretéritos. Qual seria o fato gerador, antecedente, suscetível de aplicação retroativa? (questiona). **Terceiro**, porque a “portaria” não veio tão somente instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, com simples ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas, eis que o parágrafo único da Portaria nº 159, não encontra compatibilidade com o conteúdo da Portaria nº 445/90, que pretendeu alterar, fugindo inteiramente ao tema ali regulado: *“alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996”*. A portaria não cria qualquer adendo ou amplitude os poderes da Fiscalização, que por evidente deve seguir todo o contexto da norma (Portaria nº 445), mas tão somente erige um fato, um dado, à condição de GERADOR DO ICMS. 22. **Quarto**, porque, se a pretensão é conceder ao “crédito tributário” maiores garantias ou privilégios, o próprio dispositivo afasta a exceção em relação a “atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Portanto, ainda que se pudesse admitir a legalidade da Portaria nº 159, é uma aberração jurídica admitir a aplicação a fatos pretéritos. **Quinto**, porque os dados do LMC, nem tampouco do “Registro 1300”, não foram usados, em uma regular auditoria, para fins de apuração/levantamento das quantidades supostamente omitidas ou da base de cálculo, mas foram as próprias informações, em parte (apenas o Campo 10), tidas como fatos geradores, conforme já amplamente demonstrado e expressamente expressa a Portaria.

Transcreve sentença exarada pela 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, que entendeu serem ilegais as autuações baseadas na Portaria nº 159/19, explicando que o arresto foi homologado pela Segunda Câmara Cível.

Alega, ainda, nulidade da autuação por ilegitimidade passiva já que a Lei nº 7.014/96 atribui responsabilidade tributária ao industrial ou extrator. Argumenta que o ICMS cobrado por “responsabilidade própria”, só pode existir se comprovada a “responsabilidade solidária” (ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal). Transcreve o texto do art. 8º da Lei nº 7.014/96 em apoio aos seus argumentos, ressaltando que o Art. 10, I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98 estão em conflito com a regra citada.

Argumenta que o Autuante distorceu completamente a Lei nº 7.014/96, imputando, mediante adoção irregular do art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ao VAREJISTA, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição. Frisa que essa condução é inteiramente dissociada da disposição legal evocada no AI, em detrimento da Autuada, que é sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo, bem como a Portaria nº 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b”, é ilegal e, por via conexa, é NULO DE PLENO DIREITO O AUTO DE INFRAÇÃO.

Alega, ainda, nulidade do lançamento por ter se apoiado na Portaria nº 445/98, em ofensa ao procedimento regular. Explica que a Portaria nº 445/98 foi editada para dispor “sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias”. Não existe na Portaria nº 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme arts. 1º, 2º e 3º.

Transcreve os artigos 6º e 7º da Portaria nº 445/98, para defender a ideia de que não se pode fazer apuração diária do imposto. Reitera que a Portaria nº 159/19 instituiu não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador, transformando os registros lançados no LMC em fatos geradores e ainda atribuiu aos mesmos registros o condão de “variação volumétrica”, que no caso não foi tecnicamente comprovada.

No mérito, alega que a EFD, sozinha, não contempla a verdade material, decorrente dos estoques, compras e vendas, com os devidos registros fiscais, como inclusive retratam os “Registros 1300, 1310 e 1320”, como já retratado nas decisões acima, entende que o lançamento não pode prosperar. Transcreve julgado deste Conselho de Fazenda em apoio à sua tese, asseverando que não adquiriu mercadorias sem documentação fiscal, reiterando que nenhum documento foi examinado.

Registra que todas as suas operações de saída se encontra consignadas no Registro 1300, desdobrados nos registros 1310 e 1320 e que a fiscalização se apegou a uma informação contida em um único campo, que está em contradição com os demais dados de sua escrita. Ressalta o conteúdo da sua EFD (Registro 1300), pontuando que qualquer outra informação distoante deve ser afastada.

Alega, ainda, falhas na EFD, em face de entradas não registradas, requerendo que venham a ser computadas para efeito da comprovação da inexistência das omissões. Explica que o Auto de Infração registra, nas Infrações 03 e 04, que inúmeras notas fiscais de entradas de combustíveis não foram registradas, o que, por si só, comprova a ocorrência de vícios na EFD e a ausência de omissões. São dezenas de notas fiscais, que comprovam entradas não consideradas, eis que não constavam na EFD. De forma evidente, a ausência das notas fiscais, reportadas nos itens 03 e 04 provocam efeito cascata na apuração, que deve ser, ao menos, revisada, com a inserção das mesmas notas fiscais.

Requer a aplicação da Instrução Normativa nº 56/07, para efeito de julgar improcedente o Auto de Infração, uma vez que cem por cento de suas saídas são isentas. Argumenta que, ainda que fosse possível se atribuir cunho de legalidade ao lançamento e de veracidade aos dados tidos como “ganhos pertinentes a variação volumétrica”, sendo embasada a autuação na AUDITORIA DE ESTOQUES (mesmo que diária e sem levar em consideração as disposições dos Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, com a base de cálculo dimensionada conforme o art. 23-A, inciso II, da mesma Lei), defende ser necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa nº 56/07, que de forma cristalina determina, nos seus itens 1 a 4, que, no curso da ação fiscal, 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**. Transcreve jurisprudência deste Conselho de Fazenda, em apoio aos seus argumentos.

Assim, se afastadas as demais alegações apresentadas, solicita a aplicação da Instrução Normativa nº 56/07 e, consequentemente, a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Quanto às Infrações 03 e 04, se mantidas as anteriores, sustenta que devem ser absorvidas, na forma do art. 42, § 5º da Lei nº 7.014/96.

Ante o exposto, requer, ao CONSEF, que reconheça a existência de vícios e ilegalidades no lançamento, evitando a inscrição em dívida ativa e, por via conexa, prejuízos ao Erário, determinando que seja instaurada diligência, com base na totalidades dos dados constantes EFD/LMC, e nos demais elementos fiscais e contábeis, para a apuração da verdade material, ou seja, aclarando se a Autuada/Requerente, em cada exercício, realmente vendeu produtos em quantidade superior às suas aquisições com notas fiscais.

Pede deferimento.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração que veicula quatro condutas distintas, conforme detalhado na peça inaugural do presente lançamento.

Pautado para julgamento na sessão do dia 27/06/2023, presente à sessão, o representante do Sujeito Passivo deu notícias de que a empresa autuada manejou Ação Judicial Declaratória nº 8015594-94.2023.8.05.0001, em face do Estado da Bahia, que teve por objeto a discussão do crédito tributário em exame. Informa que o Sujeito Passivo obteve, inclusive, decisão judicial liminar com vistas a sustar a cobrança do referido crédito.

O exame dos fólios processuais citados revela tratar-se de Ação Declaratória com Pedido de Liminar, objetivando “*obstar o Estado de inscrever em Dívida Ativa os créditos tributários, quais sejam, aqueles indicados nos Autos de Infração de nº 2691380088/19-6, 2691380089/19-2, 2691380033/22-7, 2691380097/19-5, 2691380044/19-9, 269138.0155/20-9, 269138.0098/19-1, 269138.0099/19-8, 2691380042/22-6, 298576.0011/19-0, 298576.0010/19-3, 206958.0001/20-0, 206958.0002/20-7, 281231.0003/20-8, 281231.0004/20-4, 269138.0156/20-5, 269138.0170/20-8, 269138.0169/20-0, 269138.0119/19-9, 269138.0118/19-2, 269138.0114/19-7, 269138.0113/19-0, 269138.0089/20-6, 269138.0088/20-0, 2691380095/19-2 e 2691380096/19-9, suspendendo a sua exigibilidade, bem como para que o réu se abstenha de realizar outros atos de cobrança, judicial ou extrajudicial, em face das empresas autoras e/ou de seus sócios em relação aos créditos objeto desta lide*”.

Frise-se que o presente Auto de Infração se encontra indicado na petição inicial, conforme destaque em amarelo, acima.

Como se vê, em que pese tenha impugnado o presente lançamento administrativo, o Sujeito Passivo manejou, em concomitância, medida judicial cujo objeto coincide, na sua inteireza, com a presente exigência fiscal, o que atrai a incidência do quanto disposto no art. 126 do Código Tributário do Estado da Bahia, aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo reproduzido.

“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 (grifo acrescido), considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis.”

Assim, é forçoso reconhecer que a escolha da via judicial importa na desistência do presente recurso, cujo exame fica prejudicado, devendo os autos serem remetidos para inscrição em Dívida Ativa.

Diante do exposto, dou por PREJUDICADO o exame do Recurso Voluntário, dada a sua desistência tácita.

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 e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0033/22-7, lavrado contra **POSTO BRASIL CITROS LTDA.**, no valor de R\$ 1.655.562,53, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 255.177,44 e 100% sobre R\$ 1.400.385,09, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$ 15.825,05, previstas no incisos IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS