

**PROCESSO** - A. I. N° 269138.0089/19-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e AERoclube Comércio de Derivados DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDOS** - AERoclube Comércio de Derivados DE PETRÓLEO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0017-01/21-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/10/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0259-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE PAGAMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. A Recorrente escolheu a via judicial para discussão da matéria controvertida no presente PAF, o que prejudica o mesmo, considerando-se, desta forma, esgotada a instância administrativa, nos termos da legislação vigente, conforme a Lei nº 3.956/81 (Art. 126) do COTEB (Arts. 27 e 117). Observa-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 atinentes à matéria aqui discutida, 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. Retificada a multa aplicada. Infração caracterizada. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário apresentados contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte (com redução da multa de 100% para 60%) presente Auto de Infração, lavrado em 10/12/2019, refere-se à exigência de R\$ 587.281,44 de ICMS, acrescido da multa de 100%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade:

**Infração 01 – 04.07.02:** *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em dezembro de 2017 e dezembro de 2018.*

**Enquadramento legal:** art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23, § 6º, inciso II, “b” da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. **Multa** prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Após as intervenções, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

**VOTO**

*O defendente, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento.*

*Alegou que a Ordem de Serviço nº 505744/19, foi expedida para contribuinte diverso, ou seja, para o Posto Kalilandia Ltda. Considera que estando o lançamento baseado na referida O.S., é irregular a ação fiscal que lhe deu margem.*

*Todavia, registro que a ordem de serviço é um documento interno da administração fazendária, cuja emissão não interfere na constituição do crédito tributário. Como documento interno, a SEFAZ pode determinar a fiscalização de uma ou várias empresas, numa mesma Ordem de Serviço, sem óbice da legislação de que tal procedimento afete a formalidade necessária a autuação. Ademais, este fato não trouxe prejuízo ao Autuado,*

*que exerceu seu direito de defesa sem qualquer cerceio. Rejeito, portanto, esta alegação.*

*O autuado arguiu, ainda, ofensa ao art. 18, I e IV, "a" do RPAF/BA, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, da base de cálculo), e consequente cerceamento ao direito de defesa.*

*Observou que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de "omissão de receitas anteriores", sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque, as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.*

*Ressaltou que, no caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que desagua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da "tributação federal", mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao "varejista de combustíveis" lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal.*

*De acordo com os dados cadastrais, 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.*

*Entretanto, no presente caso, 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.*

*Como já foi dito, 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.*

*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 à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada.*

*No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação de mercadorias, 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 dezembro de 2017 e dezembro de 2018.*

*Constata-se que o Auto de Infração não trata, portanto, de presunção de omissão de saídas, como alegou o defendente.*

*Verifico, ainda, que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Levantamentos estes que permitiram ao autuado contestar detalhadamente a infração, descabendo a alegação de que ficou impedido de exercer o seu direito de defesa na sua plenitude.*

*Friso, ainda, que as informações que o impugnante alega não constarem do demonstrativo do autuante, ou seja estoque inicial e final de cada dia (escriturais), são registrados pela própria empresa, sendo estes que foram utilizados pela fiscalização, descabendo arguição de falta de acesso, desconhecimento ou de cerceamento de defesa.*

*Destarte, não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a referida preliminar de nulidade, também apresentada nas razões de defesa.*

*Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, 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.*

*Quanto à alegação defensiva de que há necessidade de 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 a 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, não se constatou dúvida em relação aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro também 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).*

*Vale ainda ressaltar, que uma vez distribuído o PAF e prestada a informação fiscal, conforme previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA, somente se nesta forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador tem o dever de dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF. Claro que isso não impossibilita que o sujeito passivo tenha acesso a mencionada informação fiscal antes do julgamento, caso requeira ao órgão preparador.*

*Portanto, descabe a alegação defensiva de que as realizações dos julgamentos por videoconferência deveriam depender da anuência do Contribuinte, para não prejudicar o exercício da ampla defesa. A previsão para realização dos julgamentos nessas circunstâncias está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592, de 04 de junho de 1999, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III do art. 167 do RPAF/99.*

*Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.*

*O imposto ora exigido do defendente, não decorre da “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º.*

*Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista de combustíveis, 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.*

*O defendente apresentou o entendimento, no sentido de que a constatação de “omissão de saídas pura e simples/ventas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, 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.*

*O defendente também alegou que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, e que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas, que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias*

*Acrescentou, que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente. Aduziu, que as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. Apresentou o entendimento de que os erros na EFD, foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS.*

*Todavia, 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.*

*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 a pretendida retificação da EFD.*

*Observe que a Portaria ANP Nº 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 respeitado pelo autuante no levantamento 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 defendente, 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.*

*Volto a lembrar, que 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), cujo julgamento realizado por esta JJF foi pela procedência do feito, como também é devido 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, imposto que está sendo objeto do presente lançamento.*

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

*A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.*

*Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em falar em descabimento da retroatividade na presente situação.*

*Descabe, portanto, o entendimento do autuado de que admitir a aplicação do Parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Ressalto, que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatarem 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, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.*

*A exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos volumes de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas, não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.*

*Cabe frisar, que a Portaria DNC nº 26/1992, estabeleceu o limite de 0,6% para variação de volume em função da temperatura dos combustíveis, sendo que o parágrafo único, do art. 10, da Portaria nº 445/98, adotou um percentual bem mais conservador (1,8387%), mais que três vezes o estipulado pela DNC, sendo que o autuado, em sua defesa, não apresentou qualquer número ou demonstrativo que pudesse contrapor aos elaborados pela*

*ação fiscal.*

*Por outro lado, o autuante demonstrou a ocorrência das diferenças de quantidades de entradas dos produtos gasolina comum, gasolina aditivada, etanol hidratado comum e óleo diesel S10 comum, através das seguintes planilhas: Planilha do Cálculo das Infrações (fls. 03/04 – frente e verso), Planilha Ganhos - Omissão de Entradas (fls. 04 a 07 – frente e verso), Planilha Custo Médio Unitário (fls. 07 a 09 – frente e verso) e Inventário (fl. 10).*

*Sobre os acórdãos deste CONSEF, citados pelo defendente, os mesmos devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vinculam a decisão desse relator.*

*Quanto à argumentação do patrono do autuado, em memorial apresentado antes da Sessão de Julgamento, de que as quantidades apresentadas como “ganhos excessivos” ultrapassam a capacidade de armazenamento do estabelecimento, verifício que não foi constatado no levantamento realizado, nenhuma cobrança de omissão em quantidade maior que a capacidade dos tanques informadas.*

*Ressalto, que o valor disponível constante da planilha do autuante, se refere ao total da soma do estoque inicial mais as entradas no dia, não quer dizer que seja este o estoque final do dia.*

*De qualquer modo, de acordo com o que dispõe o art. 141 do RPAF-BA/99, se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação, o que não foi feito para a referida alegação.*

*Em relação à decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, mencionada pelo impugnante em seu memorial (Recurso Especial Nº 1884431 - PB 2020/0174822-8), da leitura do referido Acórdão depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se confunde com a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.*

*Neste processo, a discussão é outra. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura, ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.*

*Destarte, concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas a infração, a acusação fiscal está correta, relativamente à falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ficando, portanto, caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.*

*Por fim, a infração em exame decorre da que foi imputada ao autuado no Auto de Infração nº 269138.0088/19-6, que como mencionado mais acima, já foi objeto de deliberação por esta Junta de Julgamento Fiscal com decisão pela procedência total.*

*Em relação à multa de 100%, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com a alegação defensiva de que o percentual da multa deveria ser de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, pelo que retifico.*

*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.*

*De tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

A recorrente inconformada com a decisão proferida pelo juízo de piso interpôs Recurso Voluntário às fls. 111/136, com base nas seguintes razões de defesa.

Requer a **nulidade da Decisão recorrida**, inclusive por cerceamento do direito de defesa, em face do julgamento de “processo físico por videoconferência e contra a manifestação da empresa”.

Invoca a **nulidade em razão da fundamentação** trazida pela decisão de piso ao defender que o auto foi lavrado com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início 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.

Retrata a **nulidade da decisão por alegações defensivas não apreciadas** pela Junta de Julgamento Fiscal. Diz que a decisão de piso não se debruçou quanto a alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19 e da alteração do enquadramento legal.

Menciona que a Junta também não se pronunciou quanto a apuração diária do fato gerador.

Conclui que a Decisão recorrida, como visto, é nula de pleno direito, pois levada a efeito com cerceamento do direito de defesa e supressão de instância.

Traz a **nulidade do PAF em razão do uso de O.S de outro contribuinte**. Diz que a Ordem de Serviço nº 505744/19, foi expedida para Contribuinte diverso, qual seja, a empresa POSTO KALILANDIA LTDA, CNPJ 15.151.046/0001-89. Traz decisões e pronunciamentos da PGE.

Invoca a **nulidade em razão do enquadramento legal** apresentado no Auto de Infração, Lei nº 7.014/96 e a alteração do fulcro. Aponta que o enquadramento legal, inserido no Auto de Infração, se reporta aos arts. 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96 e que a referida Lei só autoriza a cobrança do ICMS, em decorrência de ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, por presunção. Assim conclui que a Junta de Julgamento Fiscal ao afastar a aplicação assim consignada no lançamento de ofício da “presunção”, alterou a fundamentação do Auto de Infração, sem sequer reabrir o prazo de defesa.

Menciona que, em **observância ao previsto na Instrução Normativa nº 56/07**, nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação aqui inafastável, deve ser cobrado o imposto sobre a proporção dos valores relativos às operações sujeitas o regime normal de tributação, afastada a imposição sobre importâncias pertinentes a operações sujeitas à isenção, não-incidência e substituição tributária.

Afirma que para que tal regra, de exclusão, não seja seguida, a Instrução Normativa exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no Termo de Encerramento da ação fiscal, sob pena, inclusive, de “não registro do Auto de Infração”.

Invoca a **ilegitimidade passiva da autuada**, visto que o ICMS ora cobrado, por “responsabilidade própria” só pode existir se comprovada a “responsabilidade solidária”, ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal.

Neste ponto diz ainda que a Lei nº 7.014/96 seguiu a competência que lhe foi concedida pelo art. 128, do Código Tributário Nacional, atribuindo responsabilidade ao industrial e não ao varejista.

Suscita que o **Art. 10, I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98, utilizado pela JJF, portanto é flagrantemente ilegal**, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal, previsto no art. 128 do CTN.

Reporta a recorrente quanto a **ilegalidade do procedimento**. Menciona 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*”, e que, 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.

Aduz que, consoante demonstrativos anexos, as apurações já rejeitadas pelo CONSEF foram feitas exclusivamente através do mesmo método ora atacado (sobre lançamentos na EFD/LMC/Registro 1300), sem o exame de qualquer outro documento ou informação, fiscal ou contábil e que, a única diferença foi a edição, em 2019, da Portaria 159, que transformou as informações do LMC, já existentes e acessíveis, em fato gerador do ICMS. Conclui que o lançamento é NULO, por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

Discorre que através da **redação da Portaria nº 159**, foi criada nova hipótese 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.

Traz decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

Contesta a **aplicação retroativa do disposto na Portaria nº 159/19**. Explica 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 a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, a partir desta data. Aduz que, ainda que se pudesse admitir a legalidade da Portaria nº 159, no que tange à criação do “fato gerador”, é uma aberração jurídica admitir a aplicação a fatos pretéritos.

Requer a observância da verdade material, determinando diligência com o desiderato de apurar se as vendas realizadas pela Autuada estão comportadas nas suas compras e saldos.

Ressalta a recorrente que não existem no PAF, ou ao menos não foram ofertados à Autuada, 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, em especial, 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”.

Assevera que a planilha sintética elaborada pelo autuante lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos, e irreais, “ganhos” e que a existência de erros de lançamentos provoca o efeito cascata nos dias subsequentes, nos quais o sistema, também por falha, “faz ajustes automáticos”, visando as “compensações”. Explica a recorrente que, por isso aparecem dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”.

Por último requer a **dispensa da multa** da infração e acréscimos legais. Suscita que o LMC foi instituído pela PORTARIA DNC nº 26, de 13/11/1992 e que, portanto, os Contribuintes do ramo varejo de combustíveis desde 1992, obrigados por ato normativo, adotam, como prática, a apresentação do LMC e, conseqüentemente, das informações de “perdas” e “ganhos”, obrigação que, por si só, nunca foi considerada para fins de cobrança do imposto, como feito a partir da edição da Portaria nº 159/19. Diz que, uma vez observada essa “prática reiterada”, o parágrafo único do art. 100 é impositivo, determinando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais, em consonância, ainda, com os seguintes precedentes do CONSEF.

Solicita a recorrente “**tratamento isonômico**”. Requer a dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento, destacando a impertinência do art. 42, inciso III, “d” da Lei nº 7.014/96, aplicado no Auto de Infração, pois o inciso III, letras “a” a “f” do mencionado dispositivo, se reporta, justamente à punição nos casos de apuração por presunção, hipótese, claramente situada no Auto de Infração, mas que a JJF, ilegalmente e com cerceamento à defesa, alterou.

Com vistas a sanar supostos vícios no PAF, a 2ª CJF decidiu por converter o presente PAF em diligência, fl. 165, para que o autuante faça juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF. Também foi solicitado ao autuante a cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização.

Na conclusão da diligência solicitada, fls. 169-70, o autuante informa que anexou CD contendo uma planilha com a memória de cálculo das infrações levantadas na fiscalização e as informações do SPED FISCAL utilizada, no qual foi entregue através do DTE, concedendo o prazo de 60 (sessenta) dias para se pronunciar.

A recorrente apresenta sua Manifestação às fls. 174 a 182 reiterando suas alegações defensivas. Invoca a decadência. Ratifica o pedido da Nulidade da Decisão recorrida, reforçando que a conversão do feito em diligência foi mais uma prova da alegada supressão de instância e cerceamento do seu direito de defesa. Trata ainda quanto a nulidade do Auto de Infração em razão da alteração do fulcro do lançamento. Traz algumas decisões da câmara quanto a referida

ilegalidade.

Traz ainda a recorrente, decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, assim como Decisão Liminar da Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia.

O fiscal autuante traz nova Informação Fiscal às fls. 187 a 188v. Afasta os argumentos defensivos de nulidade trazidos pela recorrente. Diz que foram trazidos aos autos todas as planilhas que serviram de base para os demonstrativos anexados ao lançamento efetuado, cujas informações são aquelas extraídas do SPED do contribuinte. Aduz que levou em consideração os arts. 226 do CC, 373, II, 417, 419 do CPC, assim como o item 2.1.2 da NBC T 2.

Na fl. 191, consta petição direcionada à SAT/DAT METRO para que os autos retornem à setor competente no sentido de que seja intimado o contribuinte para tomar conhecimento da informação fiscal de 169 e CD de fl. 171 e dar prazo de 60 (sessenta) dias para se manifestar.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 196/207, defende em relação à flagrante ilegalidade do lançamento devido a decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e pela PGE/PROFIS. Reproduziu os Acórdãos CJF nºs 0097-12/20-VD e 0309-12/20-VD, onde pontuou que foram consideradas ilegais e inconstitucionais as autuações baseadas na Portaria nº 159/19, frente aos “*princípios da reserva legal e da irretroatividade do ato infralegal*”, através da 2ª CC do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001. Junta ainda o Acórdãos CJFs nºs 0337-11/09 e 0270-11/12. Repete as argumentações em relação a irretroatividade da Portaria nº 159/19. Discorre em relação à verdade material (Acosta o Acórdão nº 0268-11/16).

O autuante volta a se manifestar, fls. 218/222, onde rebate as argumentações do contribuinte em relação à ilegalidade do lançamento pelo CONSEF e pelo TJ-BA, quanto aos fatos da violação dos princípios da legalidade e da verdade material, pontua também sobre a Portaria nº 445/98 (caráter procedimental, adequação técnica do novo procedimento de fiscalização para identificação de fatos geradores ocorridos, a retroatividade da aplicação da nova norma procedimental, da ilegalidade da Portaria nº 159/19 e da aplicação do parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 sobre os fatos conhecidos) e sobre as alegações de que o ICMS é de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Em sessão do dia 25/08/2023, o patrono da recorrente trouxe informação de que o sujeito passivo impetrou ação judicial contra o Estado da Bahia, abrangendo a matéria específica deste lançamento de ofício, conforme Processo nº 8015594-94.2023.8.05.0001, com sentença em primeiro grau já deferida em favor do contribuinte.

## VOTO

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 1ª JJF (Acórdão nº 0017-01/21-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo a multa de 100% para 60%, o débito lançado foi de R\$ 587.281,44, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, trata-se de infração única, cuja conduta foi descrita como: *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em dezembro de 2017 e dezembro de 2018.*

Observo que a redução do valor lançado decorreu do entendimento já firmado por este Conselho, fato alegado em peça defensiva, a qual o julgador de piso acolheu, reduzindo a multa aplicada de 100% para 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Entendo que a decisão está correta, não havendo reparos a fazer, assim, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.



Conforme constante no Recurso Voluntário, a Recorrente escolheu a via judicial para discussão da matéria controvertida no presente PAF, o que prejudica o mesmo, considerando-se, desta forma, 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 atinentes à matéria aqui discutida, 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.

Ressalte-se que o Auto de Infração está expressamente citado no processo judicial supra citado.

Diante do exposto, considero PREJUDICADO o Recurso Voluntário, em razão da escolha da via judicial e, por consequência, esgotada a via administrativa, mantendo-se a decisão de primeira instância.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado, mantendo a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0089/19-2, lavrado contra **AEROCLUBE COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, no valor de **R\$ 587.281,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Deve ser cientificado o recorrente desta Decisão e encaminhar os autos ao setor competente em razão da escolha da via judicial e, por consequência, esgotada a via administrativa.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

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