

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0119/19-9
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TORORÓ POSTO DE SERVIÇO LTDA.
RECORRIDOS	- TORORÓ POSTO DE SERVIÇO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3 ^a JJF nº 0260-03/20-VD
ORIGEM	- SAT COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/10/2023

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0293-12/23-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. MÉRITO. EXTINÇÃO DO PROCESSO. ESCOLHA DA VIA JUDICIAL. ESGOTADA A VIA ADMINISTRATIVA. A escolha da via judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia em discutir a lide na esfera administrativa ou a desistência da impugnação, nos termos do art. 117 do RPAF/BA. O caso envolve a interposição de Mandado de Segurança. Defesa prejudicada. Entendimento amparado em parecer Jurídico da Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS). O PAF deve ser encaminhado para o setor competente, no intuito de ser promovida a inscrição do crédito tributário na dívida ativa, nos termos do art. 117, § 1º, inc. II do RPAF-BA, mais multa e demais consectários, com os saneamentos de praxe que se façam necessários no entender do órgão de controle. Prejudicada a análise da peça impugnatória. Mantida a correção de ofício, da correção da multa proposta pela fiscalização. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PREJUDICADO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão contida no Acórdão JJF nº 0260-03/20 e de Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Pública, em conformidade com o art. 169, I, “a” do RPAF/BA, face a desoneração em razão da redução da multa aplicada na 1, relativo ao Auto de Infração, lavrado em 11/12/2019, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 541.236,16, em razão do cometimento de duas infrações, sendo objeto dos recursos a infração 1 que acusa:

Infração 01 – 04.07.02 - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no valor de R\$ 541.054,72 acrescido da multa de 100%, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2017 e dezembro de 2018;

A 3^a JJF dirimiu a lide (fls. 86 a 110), julgando Procedente [em Parte] o Auto de Infração.

VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões suscitadas em Memorial pelo defendente. Em sessão de julgamento, realizada no dia 16/12/2020, o patrono da autuada, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, em sustentação oral, arguiu, reiterando as seguintes questões de ordem e requerendo: (i) que o PAF ficasse sobretestado, até que o julgamento no CONSEF voltasse a ser realizado de forma presencial, sob a alegação de que a sessão virtual, realizada via videoconferência, como está ocorrendo, cerceia seu direito de defesa. Apresentou entendimento, que o referido procedimento somente é cabível, quando o Contribuinte contra ela não se opuser, o que não acontece no presente caso. Pediu a suspensão do julgamento, se a decisão não for pela

nulidade ou improcedência da autuação; (ii) diligência a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa; (iii) que considerando a retificação do seu SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos, deveria, a esse respeito, o Autuante se manifestar; (iv) a nulidade do lançamento, eis que levado a efeito através da Ordem de Serviço nº 506100/19, expedida para Contribuinte diverso, qual seja, a empresa Vitórios Distribuidor de Petróleo Ltda., estando assim, a autuação irregular, atingindo o próprio lançamento de ofício.

Essas preliminares foram apreciadas pelo Colegiado desta 3ª JJF, que por unanimidade, decidiu pelo indeferimento dos pedidos da defesa, com os seguintes fundamentos: (i) não havendo necessidade manifestada pelos Julgadores, não há previsão legal de oitiva pela PGE, nesta fase processual; (ii) o julgamento das sessões de forma virtual está previsto na legislação baiana, podendo o defensor se manifestar livremente, como o faz no presente caso, não havendo que se falar em cerceamento de defesa. Ademais, a realização dos julgamentos nessas circunstâncias está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, 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; (iii) no curso da instrução, não se verificou a necessidade de vistas ao Autuado da informação fiscal, pois nenhum elemento ou fato novo foi apensado ao PAF pelo Autuante. Sendo assim, não se verificou a necessidade da referida diligência e em consonância com o art. 137, do RPAF/99, compete ao Relator, tanto na primeira, como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento, a salvo de dúvidas ou incorreções; (iv) a Ordem de Serviço é um instrumento de controle interno da administração fazendária e a falta ou citação equivocada deste documento no Auto de Infração, não traz qualquer prejuízo ou cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Tanto é assim, que o art. 39 do RPAF/99 elenca os elementos necessários e suficientes a validade do lançamento fiscal sem fazer qualquer referência a Ordem de Serviço.

Cabe acrescentar, por fim, que o impugnante no Memorial apresentado, invocou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Da leitura do Acórdão referido, 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.

O defensor apresentou entendimento, que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz, traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defensor vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistemáticamente, nos anos de 2015, 2017 e 2018, e somente ao

ser autuado, no ano de 2019, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive realizando alteração de sua EFD.

O defensor destaca ter retificado seu SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos, sobre os quais, deveria o Autuante se manifestar. Sustentou também, que deveria ter tomado ciência da informação fiscal e que não ocorrendo, causou óbice a sua defesa.

Não acolho esta solicitação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento a intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização. Ademais, o Autuante apreciou todos os pontos arguidos pela defesa, conforme exige o art. 127 do RPAF/99. Portanto, não existe previsão legal para que se dê vistas ao Autuado da informação fiscal, considerando que não se realizou qualquer ajuste e não foi apensado elementos novos ao processo, desnecessário, portanto, este procedimento.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, a infração 01 exige o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, portanto, declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defensor, 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 irregularidade apurada na ação fiscal.

Dessa forma, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, fls. 04 a 12, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Assim, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Sobre o pedido de revisão a ser realizado pelo Autuante ou por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, como já mencionado neste voto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante que justifiquem reabertura do prazo de defesa como pretende o defensor.

Quanto ao mérito, foi apurado em ação fiscal, através de declaração do próprio Autuado, entradas de combustíveis registradas em sua escrita fiscal, como resultantes de variação volumétrica registrada em seu LMC, acima do percentual permitido pela legislação.

Assim, foi exigido o ICMS pela falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Não obstante a falta de comprovação da entrada 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.

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, devendo-se exigir 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, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo. Esta é a irregularidade apurada no caso concreto. (Art. 10, item 1, "b" da Portaria 445/98). Também é devido o imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, matéria que não foi tratada neste Auto de Infração. (Art. 10, item 1, "a" da Portaria 445/98).

O defensor arguiu, que a autuação não pode prevalecer, pois é relativa a "responsabilidade própria", sem a existência de antecedente comprovação da omissão, ou seja, da parte relativa à solidariedade, da qual depende. Isso impede ainda o Julgamento, acaso a cobrança tenha sido realizada de forma apartada, pois não se tem conhecimento de decisão homologando a "parcela mãe", transitada em julgado.

Não acho esta alegação. Observo que a infração ora apreciada, possui por fundamento, levantamento fiscal próprio e demonstrativo do cálculo apurado, que se encontra presente neste PAF fls. 04 a 20. Este cálculo está em consonância com o retomado dispositivo da Portaria 445/98 (art. 10, item 1, "b" da Portaria 445/98). Diferentemente do entendimento do autuado, seu cálculo é independente do efetuado para apurar o imposto por "responsabilidade solidária". Embora resultem de uma mesma base, que é o valor das omissões, no presente caso, o tributo é apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, possuindo dispositivo específico citado, tanto para o enquadramento da infração, quanto para a aplicação da multa. Portanto, a exigência do ICMS por "responsabilidade solidária" pode ser realizada no mesmo Auto de Infração, ou de forma apartada em um lançamento de ofício específico, sem trazer qualquer prejuízo a defesa do contribuinte, visto que recebeu o demonstrativo do débito.

No presente caso, 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.

No entanto, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento de entradas registradas a título de variação volumétrica e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

Observo que, 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.

Neste caso, como já mencionado, 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 nesta condição, 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.

Para fundamentar suas alegações, o defensor colaciona trecho do Acórdão JJF Nº 0160-02/19. Entretanto, no mencionado Acórdão, o Relator ressaltou, que foi exigido o imposto por presunção, e não ficou comprovado nos autos, os fatos que poderiam sustentar a presunção.

O defensor, também apresentou entendimento, de que a constatação de "omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal", é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Alegou ainda, que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs.

Observo que 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. O

defendente deixou de apresentar provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos. 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.

Por outro lado, durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo, se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

Vale registrar, 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.

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 defendente alegou, o que seria outra impropriedade da forma como apurado o imposto, o fato de a fiscalização ter realizado o levantamento diário das omissões. Entende não ser possível a apuração diária do ICMS como realizado pelos Autuantes.

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

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência 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.

O defendente insistiu, que o Autuante se olvidou de cumprir a Instrução Normativa 56/2007, ao deixar de aplicar a proporcionalidade ali prevista, para o contribuinte que realiza operações isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária.

Sobre este argumento, me alinho às conclusões do Autuante, visto que, conforme já mencionado neste voto, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado trata-se de omissão de recolhimento do imposto, devido na antecipação tributária, resultante da atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a responsabilidade tributária ora discutida, não ser fruto de “presunção”, mas enquadrar-se corretamente, no art. 10, I, “b”, da Port.445/98.

Sobre a alegação defensiva de impossibilidade em se aplicar de forma retroativa, os ditames da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), que alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, me alinho ao posicionamento da fiscalização. Este instrumento normativo 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.

Entendo que as alterações da Port. 445/98 pela Port. 159/19, apenas estabeleceu novos procedimentos de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional/CTN, permite sua aplicação plena ao caso em discussão.

O autuado apresentou entendimento, 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. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Dessa forma, conluso que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 01, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa, 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 o posicionamento do autuado, de que o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

Sobre a infração 02, não foi apresentada qualquer elemento de prova pelo defensor, no sentido de rebater esta acusação. Sendo assim, a Infrações 02 é subsistente.

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 endereço eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

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

A 3^a JJF recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea "a" do RPAF/BA.

O sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 120 a 181) por meio do advogado Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA nº 11.026, inicialmente discorre a autuação, e ressalta que as razões recursais se referem a infração 1, que foi julgada procedente com a correção da multa para 60%.

Diz que existem várias motivações para a nulidade da decisão, inclusive por cerceamento do direito de defesa, em face do julgamento de “processo físico por videoconferência e contra a manifestação da empresa”, preferindo a Autuada se concentrar, a seguir, naquelas principais, sem prejuízo da renovação de todo o conteúdo defensivo, inclusive memorial, solicitando expressamente o reexame, em segunda instância administrativa, de todo o conteúdo da defesa e memorial, na forma regulamentar, apresentado.

Solicita que o julgamento do presente recurso seja realizado de forma presencial.

Renova as alegações contidas na defesa, que argumentaram a necessidade, para se cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, “b” da Portaria nº 445/98, com redação dada pela Portaria nº 159/19, de forma antecedente, com apuração da parte definida na alínea “a”, do inciso I do mesmo artigo. Ratifica que a presente cobrança depende da parcela que lhe antecede, qual seja, aquela que comprova a omissão das entradas; que não poderia ser cobrado o “acessório sem o principal”; primeiro provando a omissão e a regularidade da cobrança sobre a “responsabilidade solidária”, para depois se pretender a parcela da “responsabilidade própria”, ou seja, da MVA.

Suscita a nulidade da decisão por a JJF não ter analisado as alegações defensivas, implicando em cerceamento do direito de defesa, a exemplo de diversos julgados, cujas ementas transcreveu às fls. 121 a 128, se omitindo de analisar a alegação defensiva de que foi feita uma apuração diária e que tal apuração não poderia ser aplicada, 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, ou seja, a Autuada teria que se encontrar sob regime especial de fiscalização.

Aduz que JJF recusou a alegação de “inconstitucionalidade” do art. 10, § único da Port. 159/19, com fundamento no art. 167, I do RPAF, mas suscitou a “inconstitucionalidade” da norma, ou seja, reconhecimento da ilegalidade da Portaria nº 159/19, no que se reporta ao § único do art. 10, no que

tange a criação de novo fato gerador (somente possível por lei) e, notadamente, a aplicação a fatos pretéritos. Portanto, a JJF não apreciou esse fundamento de direito, não podendo o vício ser suprido pela CJF, exceto se acolhida a arguição do Contribuinte, com a decretação da ilegalidade levantada, o que fica expressamente requerido.

Diz que a decisão é nula, ainda, mais uma vez por cerceamento do direito de defesa, a partir do momento em que a JJF não considerou as alegações sobre o “enquadramento legal”. Outro ponto que conduz à nulidade da decisão, por cerceamento do direito de defesa, diz respeito às insistentes negativas da JJF na instrução regular do PAF (negando vistas e até acesso do processo ao Contribuinte, pedidos de diligência e de ouvida da PGE), destacando-se consoante fls. 19 do Acórdão, o “apego ao art. 137 do RPAF”.

Pontua que os registros do SPED/EFD/LMC, foram feitos pela Autuada com base na sua documentação fiscal, notadamente notas fiscais de entradas e saídas, e que os resultados, em valores, se encontram compatíveis com as informações que constam no sistema da SEFAZ, enviadas através das DMAs, assim como com os seus registros contábeis. Questiona se o SPED consta presente ao PAF.

Suscita nulidade do Auto de Infração pois a Autuada não teve acesso ao PAF, impedida que foi pela “ausência de atendimento presencial” e pelas negativas da JJF quanto à regular instrução do processo, vale questionar quais os elementos que foram juntados pela acusação para basear a apuração. Direcionada “ordem de serviço”, não poderia ficar à mercê do “livre arbítrio” da Autoridade Fiscal, sendo ilegítima para figurar no polo passivo da relação e, consequentemente, se aplica o art. 18, inciso I do RPAF, sendo o agente fiscal incapaz e incompetente para praticar o ato, sem a devida autorização. É nulo de pleno direito o lançamento assim viciado.

Afirma que o presente Auto de Infração trata de ICMS “de responsabilidade própria”, ocorrência que só pode existir em conjunto com a cobrança pela “responsabilidade solidária”, através da qual se comprovaria, por meio regular, a efetiva “omissão de entradas”, ou mais precisamente, como prevê a Portaria nº 445/98, art. 7º, II, *“a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, IV)”*. No momento que a JJF dissociou a cobrança dessa previsão da Lei nº 7.014/96, conduz a modificação da causa de pedir e, principalmente, considera que efetivamente a Portaria nº 159 criou nova hipótese de incidência. Dito isso, veremos que a JJF “caminhou sobre os trilhos da ilegalidade”, homologando, de forma não isenta, lançamento inteiramente eivado de vícios e, consequentemente, nulidades.

Repete que a exigência de que trata o Auto de Infração decorre de outra ocorrência, para entender que as alegações seguintes são pertinentes. Diz que a Autuada possui, além do LMC (dentro do SPED), todos os documentos fiscais e contábeis necessários a uma real apuração de sua movimentação econômica, o que redunda em informações ao Fisco, pelos totais, em suas DMAs. Lembrando que a Instrução Normativa nº 56/07 determina que se *“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”*, contudo, afirma que nenhum elemento fiscal ou contábil da Autuada foi analisado; nenhuma explicação sobre os dados dos “ganhos”, que, por si só, chamavam à atenção, foi solicitada. A única forma, ilegal, de ação, foi erigir informações acessórias, criadas pela ANP (PORTARIA DNC 26/92), à condição de fato impossível.

Explica ser impossível a existência de “ganho superior à disponibilidade”, o que comprova que os “ganhos” não são reais, sendo que os dados correspondentes causam um “efeito cascata” em toda a apuração, seja porque já nasceram inconsistentes, seja porque indicam, por exemplo, que a entrada de produtos ocorrida à noite ou madrugada de um dia pode ser lançada, escrituralmente,

no outro.

Aponta que o enquadramento legal do Auto de Infração, assim, não condiz com o meio adotado para se concluir a hipótese de “*ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto*”, pois aquelas operações, anteriores, mencionadas no art. 7º, incisos I e II, da Portaria nº 445/98, não se encaixam no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, inciso IV), eis que se encontram com a fase de tributação encerrada, pela substituição tributária. Além disso, o meio a ser adotado seria a regular auditoria de estoques.

Cita que a Lei nº 7.014/96, ao contrário do que afirmou a JJF, não atribui responsabilidade ao distribuidor, e sim ao “industrial”. Já o art. 128 do CTN, que autoriza a atribuição de responsabilidade, exige que tal seja feita mediante lei, se extraindo daí a ilegalidade, também, do disposto na Portaria nº 445/98, no seu art. 10, inciso I, “a” e “b”. Por tudo isso, a autuação se enquadra no art. 18, incisos II e IV, “a” e “b” do RPAF/BA, devendo ser decretada a sua nulidade. Traz algumas decisões.

Contesta, alegando que existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Apesar de acusação de que a Autuada teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em uma parte dos dados encontrados na EFD/LCM.

Salienta que se o método de apuração já foi irregular e ilegal, de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 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 ainda que as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, fossem comprovadas, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas. Em verdade, 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.

Conclui pela impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto e que, no máximo, caberia a aplicação do art. 11 da Portaria nº 445, com a redação atual, como já decido pelo CONSEF, traz decisões.

No caso em lide a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas. A determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), pois é sabido que o setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos ao regime de substituição tributária. A única interpretação que se pode concluir, do conjunto normativo, é que a forma de apuração determinada pela Portaria nº 445/90, pela via da “presunção” somente se aplica aos Contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação. Ainda que assim não o fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS, conforme, decisões colacionadas.

Menciona que, caso se admita que a Portaria nº 445, superando a lei, traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular.

Como consta dos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria nº 445, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa nº 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização). O Autuante usou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as PERDAS, como também deturpou a ocorrência do fato gerador, tratado no Auto de Infração como sendo diário. Além disso, como já abordado, as planilhas entregues à Autuada não espelham diferenças entre os estoques, “escritural e de fechamento/medição”, pois não contemplam os dados do segundo.

Outro vício na apuração diz respeito a “constatação diária” dos “ganhos”, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. A apuração se reporta a exercícios findos e, assim, fechados. O ilegal dispositivo usado para tentar viabilizar a autuação, de forma clara assevera que “a omissão do registro de entrada”, ou seja, “do fato gerador”, “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 movimentação de combustíveis (LMC)/registro 1300 da EFD excede 1,8387%...”. a redação da portaria, portanto, firma a caracterização do fato gerador (da omissão de entradas”, através do registro do “ganho” no LMC.

A Portaria nº 159/19, como visto, fixa 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). Diz a recorrente que a assim o fazendo, a Portaria nº 159/19 é inteiramente ilegal, não podendo suportar a caracterização da infração e a apuração da base de cálculo e, por via conexa, a autuação. Por outro lado, além de flagrantemente ilegal, a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos, e, assim, prejudicar o Contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no Auto de Infração fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada.

Sinaliza o recorrente para os registros que teriam sido encontrados no LMC/1300 EFD, os quais, como já abordado, sequer se sabe se estão do PAF, o mesmo ocorrendo em relação aos “estoques de fechamento/medições”. As quantidades que teriam sido pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações realizadas pela Autuada. Diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos Fiscais, isenta e responsável, seria questionar os registros e, constatado que os mesmos se encontravam viciados, conceder o prazo legal para a retificação. É certo que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia ao Autuante, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar a Autuada para que fizesse as devidas correções.

Menciona que o erro da JJF, que fez de tudo para afastar a cobrança da “presunção”, atribuiu responsabilidade à Autuada, pela aquisição de mercadorias de terceiros (não apontados) sem documentação fiscal. Afirma literalmente que “no caso de combustíveis, a Lei nº 7.014/96, no seu art. 8º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição tributária”. Portanto, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, no caso, é do industrial. 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). Exceto nas hipóteses de flagrante no transporte ou estocagem de produtos sem documentação, o que impõe também a apreensão, a atribuição de responsabilidade ao comerciante varejista não encontra sustentação legal. Quando a Autuada adquire os combustíveis junto ao distribuidor, a fase de tributação já se encontra encerrada.

No mérito, alerta que a “entrada de mercadorias sem contabilização” é o norte legal para se exigir o ICMS e, de acordo com a Instrução Normativa nº 310/90 e com a Portaria nº 445/98, o método regular é o “levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”, que deve seguir todas as

diretrizes impostas pelas normas infralegais. Dessa forma, é ineficaz o lançamento baseado em apenas uma “passagem” da Portaria nº 445/98, notadamente porque nela foi inserida em outubro de 2019. Com relação à Portaria nº 159/19, a JJF, como já abordado, prejudicou sobremaneira a defesa, pois expressamente consigna que foi alegada sua ilegalidade, porém tal alegação não foi apreciada porque o Julgador não poderia decretar a constitucionalidade. São dois institutos diferentes e, inclusive, não existe vedação ao exame da ilegalidade da norma, notadamente de sua aplicação no tempo.

A respeito da ilegalidade da Portaria nº 159/19, mais especificamente do parágrafo único do art. 10, inserida na norma em outubro de 2019 e cuja redação diz que a omissão de entrada “será caracterizada” através do Registro 1300, o art. 100, inciso I do CTN, prevê que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis. Entretanto, o art. 103, inciso I do CTN, diz que tais normas entram em vigor na data de sua publicação. Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de 2019 e posso surtir efeitos sobre fatos pretéritos. O Registro 1300 sempre existiu e nunca tinha sido adotado, sozinho, para caracterizar “omissão de entradas”. Se tal caracterização ocorre em razão da Portaria nº 159, é evidente que a norma auxiliar criou um novo fato suscetível a incidência do ICMS. Não criou apenas, como inclusive admitiu a JJF, “um novo critério de apuração”, o que já seria ilegal. Criou sim, a partir de uma obrigação acessória, novo fato imponível. E ainda que os lançamentos no LMC estivessem corretos, não se poderia cobrar o ICMS apenas sobre essas informações, como se fossem “confissões de dívidas” ou registros de “saldos devedores”.

Se o registro na EFD, por si só, caracterizasse o fato gerador, poder-se-ia argumentar que a Instrução Normativa nº 159 deu o fisco maior poder de fiscalização e aumentou critérios de apuração, permitindo que o mesmo registro, que já era considerado fato gerador, servisse ao Fisco para lançar o imposto. Contudo, a Portaria nº 159 ao expressar que a omissão de registro de entrada “será caracterizada” pela quantidade diária registrada no LMC, criou o próprio fato gerador. O fez de forma ilegal, mas também condicionou a evento futuro. Ainda que, por absurdo, tal ilegalidade seja adotada, fazê-lo de forma retroativa é uma pretensão ainda mais absurda e sem qualquer base no conjunto legislativo.

Reitera, também, pois inclusive a JJF desprezou tais alegações, que a apuração, por exercício fechado ou aberto, como normatizado pela Portaria nº 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, a passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas. Computadas as perdas e ganhos a conclusão é de que as perdas sempre são muito maiores que os ganhos, o que implicaria em “despejar no meio ambiente”, anualmente, centenas de milhares de litros de combustíveis. A outra conclusão é no sentido da constatação de “omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, hipótese que não gera nova incidência do imposto. Admitir a aplicação isolada do § único, do art. 10 da Portaria nº 159, é criar nova hipótese de fato gerador, consumado ou presumido, sem previsão legal, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento. Se os ganhos escriturados fossem “zero”, ou ínfimos, sem qualquer compatibilidade com a realidade das movimentações nos períodos, seriam adotados na apuração e considerados como único elemento na auditoria? A resposta a essa pergunta conduz toda à fundamentação para uma decisão justa e isenta, como também, nos mesmos sentidos, para a instrução do PAF.

Salienta que, em se tratando da presunção estabelecida no art. 7º, inciso II da Portaria nº 445/98, onde inclusive encontramos a transcrição que faz a vinculação com o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança. Caberia ao Fisco, entendendo que os lançamentos realizados pela Autuada assim justificariam, a adoção de outros roteiros de auditoria, como preconizado pelo item 2 da Portaria 56, abstendo-se, por óbvio, de utilizar roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Ressalta que essa observação revela, ainda, a ilegalidade do art. 10, inciso I, “a” e “b” da Port.

445/98, na medida em que atribui aos revendedores de combustíveis responsabilidade solidária, com afronta ao art. 128 do CTN (ofensa ao princípio da reserva legal) e, consequentemente, ao art. 8º, inciso IV, “a” e “b” da Lei nº 7.014/96. Pede que seja reconhecida a ilegalidade ora formulada, na forma prevista no RPAF.

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

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

Como meio de prova, pede a ouvida da PGE sobre a extensa matéria de direito abordada (inclusive acerca da nulidade da decisão recorrida), o que poderá ser levado a efeito pela CJF ou, uma vez alcançada a nulidade da decisão, pela JJF.

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

Com vistas a sanar supostos vícios no processo administrativo fiscal, a 2ª CJF decidiu por converter o presente PAF em diligência (fls. 233), para que o autuante fizesse juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF. Requer, também, seja trazido ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização.

À fl. 237 o autuante acosta mídia contendo planilhas com os demonstrativos de cálculo.

A recorrente se manifesta às fls. 242 a 263. Diz que todos os demonstrativos e elementos que compõem o PAF, agora enviados para Autuada, notadamente aqueles denominados “LMC” e “EntNFe”, “1300” e “1310”, teriam que acompanhar a intimação acerca da lavratura do Auto de Infração. Mesmo os arquivos “1300” e “1310”, cujo conteúdo se poderia argumentar ser do próprio Autuado, não poderiam fugir à regra, pois, somente conhecendo aqueles utilizados na ação fiscal, a apuração poderia ser conferida e o direito de defesa ser exercido. Requer a nulidade.

Reitera as razões defensivas trazidas em seu Recurso Voluntário. Sinaliza para decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica”. Sem se falar em “índices de tolerância”, o STC firmou o entendimento de que o fenômeno físico não é fato gerador do ICMS.

O fiscal autuante traz nova Informação Fiscal às fls. 267 a 282. Rechaça todas as alegações recursais. Explica todo o procedimento realizado, desde o controle dos estoques, o inventário, a frequência da realização dos inventários. Esclarece como funciona o controle do LMC e a Escrituração Fiscal Digital.

Traz gráficos e formas de forma didática, explicando com detalhes todo o lançamento fiscal.

A recorrente se manifesta mais uma vez aos autos, nas folhas 287 a 321. Reitera mais uma vez suas razões de defesa, traz decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia onde foi firmado entendimento no sentido de impossibilidade da utilização de norma infralegal, em desrespeito ao art. 97, IV do CTN.

Aponta que a 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001 proferiu sentença concluindo pela Ilegalidade/Inconstitucionalidade do art. 10, § único da Portaria nº 445/98.

Traz inúmeros julgados do CONSEF para corroborar com sua tese de nulidade, observando o atendimento do art. 46 do RPAF.

O autuante presta Informação Fiscal à fl. 325 esclarecendo que todos os pontos contestados pela impugnante em sua manifestação já foram rebatidos neste processo.

O processo foi retirado da pauta de julgamento do dia 28/09/2022 (fl. 329) em razão de não ter sido incluído na publicação em edital do Recurso de Ofício, junto com o Recurso Voluntário.

A Secretaria do CONSEF, em despacho à fls. 331 redistribuiu este processo para este Relator em função do afastamento da Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Na assentada do julgamento em 30/08/2023, a advogada Adriana Ribeiro Santana OAB/BA nº 65.371 requereu juntada de petição ao processo comunicando que renunciou a apresentação do Recurso Voluntário na esfera administrativa, optando pela via judicial.

VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF em decorrência de ter desonerado a exigência fiscal em valor superior a R\$ 200.000,00.

Constatou que a desoneração promovida na decisão da primeira instância, se deve à correção do porcentual da multa proposta pela fiscalização com porcentual de 100% prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/1996, indicando entradas de mercadorias ou bens não registrados.

Muito embora haja pertinência de que a exigência do ICMS se deva a apuração da omissão de registro de entrada de mercadorias, o valor exigido refere-se a falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por a mercadoria estar sujeita ao regime de substituição tributária, tendo sido deduzido a título de crédito fiscal o valor exigido a título de responsabilidade solidária.

Nesta situação entendo ser mais adequada a multa corrigida na decisão recorrida, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, que estabelece:

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

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

*...
d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;*

Pelo exposto, considero correta a desoneração procedida no julgamento proferido pela 3ª JJF, cujo entendimento já foi exarado em decisões de segunda instância, a exemplo do Acórdão CJF nº 0379-12/22-VD.

Recurso de Ofício Não Provido.

No Recurso Voluntário interposto o recorrente suscitou diversas nulidades da decisão da JJF: **a)** por cerceamento do seu direito de defesa; **b)** alegações defensivas não apreciadas; **c)** alteração no fulcro do lançamento; **d)** enquadramento legal apresentado no auto de infração; Inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/2017; **e)** ilegitimidade passiva, assim como outras teses defensivas

que apreciaremos à diante.

O Auto de Infração acusa o cometimento de duas infrações (ICMS: recolhimento a menor do imposto devido por antecipação e multa relativa a mercadoria não registrada na escrita fiscal).

Não foi apresentado impugnação relativo à infração 2, que foi julgada procedente e não houve interposição de Recurso Voluntário relativo a esta infração. Portanto, inexistindo lide, deve ser mantida a exigência da multa aplicada na infração 2.

No mérito, o recorrente reapresentou diversas alegações: **a)** impossibilidade de exigir ICMS por presunção (Instrução Normativa nº 56/2007 e Portaria nº 445/1998); **b)** ilegitimidade passiva; **c)** ilegalidade da inserção do § Único, do art. 10 da Portaria nº 445/1998 pela Portaria nº 159/2019; **d)** não aplicação retroativa da Portaria nº 159/2019; **e)** Interpretação equivocada das decisões judiciais sobre a matéria (variação volumétrica); e **f)** dispensa da multa e acréscimos legais.

Observo que o Auto de Infração, quanto a infração 1, exige ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, sujeitas ao regime de substituição tributária (art. 6º, IV da Lei nº 7.014/1996), com base em procedimento fiscal previsto no Parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998, que apurou variação volumétrica diária no LMC/Registro 1300 da EFD, que excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado que supera o limite de 0,6% do índice técnico de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Diante do julgamento pela procedência do Auto de Infração na primeira instância, no Recurso Voluntário o recorrente reapresentou os argumentos defensivos sem contestar qualquer cálculo contido no levantamento fiscal, limitando-se a questionar a validade do procedimento fiscal.

Na sessão de julgamento em 30/08/2023 a advogada peticionou juntada de Processo: Procedimento Comum Cível nº 8015594-94.2023.8.05.0001, informando que deu entrada na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, tendo como AUTOR: Aeroclube Comércio de Derivados de Petróleo Ltda. e outros (24) ajuizando AÇÃO DECLARATÓRIA contra o ESTADO DA BAHIA, quanto a autuações promovidas pela Fazenda Estadual, na qual foi relacionado este Auto de Infração de nº 269138.0119/19-9, por suposta falta de recolhimento de ICMS, apurado mediante verificação da variação volumétrica.

Requereram, além dos pedidos, a concessão de medida liminar, objetivando obstar o Estado de inscrever em Dívida Ativa os créditos tributários decorrentes, suspendendo a sua exigibilidade, bem como realizar outros atos de cobrança, judicial ou extrajudicial, em face das empresas autoras e/ou de seus sócios em relação aos créditos objeto da lide.

Com base no art. 300 do Código de Processo Civil, foi concedido a TUTELA DE URGÊNCIA para determinar que o réu se abstinha de inscrever em Dívida Ativa os créditos tributários oriundos deste Autos de Infração.

Feita essa contextualização, observo que as razões trazidas no Recurso Voluntário é de que tendo interposto o Mandado de Segurança nº 8015594-94.2023.8.05.0001, o crédito tributário deve ficar suspenso e não inscrito em Dívida Ativa, com amparo no teor do art. 151, IV do CTN.

Por tudo que foi exposto, considero correta a decisão ora recorrida, ficando prejudicado a apreciação de mérito, tendo em vista que o sujeito passivo optou pela via judicial, e o Auto de Infração deve ser encaminhado para o setor competente, no intuito de se promover a inscrição do crédito tributário na dívida ativa, nos termos do art. 117, § 1º do RPAF-BA, acrescido da multa e demais consectários, além da multa pecuniária, devendo ficar suspenso a exigibilidade do crédito tributário até o momento que for proferida decisão judicial em caráter definitivo.

Quanto às nulidades suscitadas, entendo que no julgamento da primeira instância foram apreciadas e rejeitadas. Não tendo o recorrente apresentado qualquer fato novo, fica mantida a

decisão pelo não acolhimento.

Da mesma forma, como relação a multa aplicada, conforme anteriormente apreciado deve ser mantida a correção efetuada na primeira instância para a prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, com porcentual de 60%.

Pelo exposto, considero correta a desoneração procedida no julgamento proferido pela 3^a JJF, cujo entendimento já foi exarado em decisões de segunda instância, a exemplo do Acórdão CJF nº 0379-12/22-VD.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PREJUDICADO a apreciação de mérito do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a 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 para manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0119/19-9, lavrado contra **TORORÓ POSTO DE SERVIÇO LTDA.**, no valor de **R\$ 541.054,72**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 181,44**, prevista no inciso IX do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/2005. Encaminhe-se, o PAF, para o setor competente, no intuito de ser promovida a inscrição do crédito tributário na dívida ativa, nos termos do art. 117, § 1º, inc. II do RPAF-BA, com os saneamentos de praxe que se façam necessários no entender do órgão de controle, inclusive representação pela ilegalidade do lançamento, caso a decisão judicial venha a ser favorável ao sujeito passivo.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS