

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0053/19-8  
**RECORRENTE** - POSTO KALILÂNDIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0106-03/21-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0331-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. Desistência da análise do Recurso Voluntário apresentado, deve ser encaminhado os autos à PGE/PROFIS para as medidas cabíveis na forma prevista no art. 113 do RPAF, cuja exigibilidade do crédito tributário ficará suspensa, nos termos do artigo 151, IV do CTN. Rejeitadas as preliminares de nulidades e indeferido o pedido de diligência fiscal. Retificada a multa da infração 01. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Considerar **PREJUDICADA** a análise do mérito do Recurso Voluntário. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou procedente em parte o presente Auto de Infração, lavrado em 10/12/2019 para exigir o crédito tributário no valor de R\$ 93.483,90, sendo que infração 01, exige imposto e multa de 100% e as infrações 02 e 03 apenas multa de 1%, pela constatação das irregularidades elencadas nas infrações a seguir descritas.

**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 terceiros desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão do registro da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. ICMS exigido R\$ 93.478,00, mais multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, apurado nos períodos de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018.

**Enquadramento legal:** art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98.

**INFRAÇÃO 02 – 16.01.01** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa percentual no valor de R\$ 3,11, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, correspondente ao período de janeiro de 2017.

**Enquadramento legal:** Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 03 – 16.01.02** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa no percentual de 1% sobre o valor de cada nota fiscal, no montante de R\$ 2,79, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, correspondente ao período de junho de 2016.

**Enquadramento legal:** Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados **impugnou** o lançamento, fls. 18 a 57. O Autuante presta

**informação fiscal nas páginas 83 a 101 (frente e verso).**

A JJF proferiu o seguinte voto condutor:

**VOTO**

*Preliminarmente, cabe apreciar as questões prejudiciais suscitadas, inclusive em Memorial pelo defendente. Em sessão de julgamento, realizada no dia 08/07/2021, o patrono da autuada, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, reiterou as seguintes questões de ordem: (i) que o PAF ficasse sobrestado, 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; (ii) diligência a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa; (iii) fosse o PAF convertido em diligência, para que a Autuada, através do seu representante legal, tenha “vistas do PAF e da informação fiscal”; (iv) alegou nulidade por insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa. Isso porque, não existiria relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e o fato narrado no AI.*

*Não acato estas nulidades suscitadas, com os seguintes fundamentos:*

*(i) não houve qualquer fato ou elemento novo trazido na informação fiscal, considerando que foi prestada em absoluta consonância com o art.127, § 6º, do RPAF/99. Neste caso, fica indeferido a conversão do PAF em diligência, visto que nada foi acrescentado que demandasse “vistas do PAF e da informação fiscal”, como quer o defendente;*

*(ii) não havendo necessidade manifestada pelos Julgadores, não há previsão legal de oitiva pela PGE, nesta fase processual;*

*(iii) o julgamento das sessões de forma virtual está previsto na legislação baiana, podendo o defendente 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;*

*(iv) a alegação de que não existiria relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e o fato narrado no AI, não se sustenta. De acordo com os dados cadastrais constantes nesta SEFAZ, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.*

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

*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 aplica 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 exatamente o contrário. 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 defendente 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. 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 pode prosperar 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 perda 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 defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, desde o ano de 2015 e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando autorização para alteração de sua EFD. Assim, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal.

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 irregularidade apurada na ação fiscal.

Em sustentação oral, o patrono do Autuado insistiu, que sob pena de nulidade por cerceamento ao seu direito de defesa, o Auto de Infração deveria ser convertido em diligência, afim de que lhe fosse ofertado demonstrativos analíticos que dão suporte a acusação fiscal, com a reabertura do prazo de defesa. Noticiou que este procedimento já estaria sendo adotado por outras Juntas de Julgamento do CONSEF em processos, cuja matéria é semelhante ao ora apreciado. Disse que em um julgamento em segunda instância, o Autuante teria confirmado que existiriam planilhas elaboradas sobre a irregularidade apurada e não entregues ao contribuinte.

Indefiro este pedido. Primeiro, porque embora o Autuante não tenha participado do julgamento nessa 3ª JFF, em sede de informação fiscal, se reportou a esta notícia da seguinte forma: ( . . . ) repudio a sugestão da Defesa de que houve impedimento à retificação do SPED com o “simples objetivo de manter autuações”. A retificação do SPED não foi aceita porque não foi apresentado nem ao menos um documento que provasse erro na EFD. ( . . . ) o documento por mim apresentado na citada sessão de julgamento, foi apenas uma planilha contendo o registro 1300 com os nomes dos combustíveis para que não precisasse ficar olhando o registro 0200, além de observações que fiz para a construção do raciocínio. Como essa planilha era apenas um espelho de informações da EFD, entendo que não faz sentido fornecer cópia ao Autuado, que já as tem.

Segundo, porque conforme afirmou o Autuante, a planilha que foi entregue ao Autuado e que sustenta a irregularidade apurada, foi elaborada exclusivamente, com base no seu LMC e dados de sua EFD. Reiterou não haver sentido em ofertar cópias do LMC que consta na base de dados da SEFAZ, considerando que estes foram fornecidos pelo Autuado que já os tem. Ademais, até esta fase processual, o defendente não apresentou qualquer prova ou indício que suscitasse dúvidas aos Julgadores sobre a correção do levantamento fiscal. Ainda, há que se levar em conta, o que prevê o artigo 123 do RPAF/99, acerca de que a defesa do contribuinte, deve ser realizada dentro do prazo de sessenta dias, a contar da intimação da lavratura do Auto de Infração, e deverá ser acompanhada das provas que o mesmo tiver. Portanto, pelas razões dadas, resta impossível acolher a preliminar de nulidade suscitada e o pedido que fica rejeitado.

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, demonstrativos fls. 04 a 13, 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.

Neste cenário, 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 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, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante, que justifique reabertura do prazo de defesa como pretende o defendente.*

*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.*

*Dessa forma, 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 terceiros 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 defendente 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.*

*Sobre esta alegação observo que, de fato, existe esta dependência entre a irregularidade apurada a respeito da responsabilidade solidária e a antecipação tributária, de responsabilidade própria, ora apreciada neste PAF. Entretanto, cabe esclarecer que o processo reclamado pela defesa, foi julgado procedente, por unanimidade, pela 1ª JF, PAF 269.138.0079/19-7, ACÓRDÃO JF Nº 0005-01/21-VD. Portanto, inexistente o vício alegado.*

*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 defendente 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.

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.

Observe 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 deram 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, inexistente, 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.

O defendente 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. 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, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirmou 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. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.

Sobre estas alegações, saliento 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.

Observe que o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, e a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, pois 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.

Cumpra observar, que a fiscalização nesse tipo de levantamento, leva em consideração, as aferições registradas

no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Nesse caso, o Autuante, corretamente destacou, que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois teria constatado em ação fiscal as irregularidades apontadas nos estoques da empresa, durante anos a fio, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alegou.

Assim, verifico que as alegações 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.

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.

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

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 negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

A defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir integralmente a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

Observo, mais uma vez, que 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. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, 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.

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

Cabe esclarecer, que a exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, do que se configura entradas efetuadas sem documentação fiscal.

Neste caso, o adquirente assume a condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, sendo devido também, o ICMS por antecipação, de responsabilidade própria, discutida neste processo, devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96, conforme enquadramento legal, de cuja acusação o defendente entendeu e inclusive se defendeu alegando que tal dispositivo não se reporta à substituição tributária, mas sim aos casos de flagrante de posse de mercadorias sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, do que discordo, eis que o fato concreto se subsume à hipótese legal citada, em relação às mercadorias que o recorrente deteve para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento feito pelo próprio contribuinte, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao fisco o cotejo entre os estoques físico e o escriturado para apurar o ilícito fiscal de entradas sem documentação fiscal.

Vale registrar, que a matéria ora discutida, foi alvo de recente decisão na 1ª Câmara de Julgamento deste CONSEF, ACÓRDÃO CJF Nº 0058-11/21-VD, que por oportuno, peço vênha para reproduzir trecho, do brilhante voto do ilustre Relator, Dr. FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO:



(...)

*Quanto às razões do Recurso Voluntário, em que pese a abundância de preliminares de nulidade, a tese recursal se restringe, basicamente, a alegar fato sob premissas falsas, conforme veremos adiante, uma vez que o recorrente suscita preliminares quanto às nulidades do (a):*

- 1. Decisão por não enfrentar alegações de defesa e*
- 2. Auto de Infração: erro no enquadramento legal; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal aplicada; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias 445/98 e 159/19, esta, inaplicável a fatos pretéritos.*

*E, no mérito, reitera todas as alegações, já objeto das preliminares de nulidade, inovando apenas quanto à informação relativa à posição do STJ, através do Recurso Especial nº 1884431 – PB (2020/0174822-8), de não permitir a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, cujo entendimento recursal é, segundo o apelante, “independente de índices”.*

*Porém, antes da análise de tais razões, nego o pleito do recorrente, tanto para revisão por fiscal estranho ao feito, quanto para a ouvida da PGE sobre a extensa matéria de direito abordada, pois vislumbro, nos termos do art. 137, II do RPAF, que compete ao relator avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento a salvo de dúvidas ou incorreções e, caso afirmativo, conforme entendo no caso concreto, torna-se desnecessária solicitar a emissão de parecer da Procuradoria Geral do Estado ou de revisão fiscal.*

*De igual modo, denego o pleito para que esta CJF não realize o julgamento por videoconferência, sob a justificativa de que tal método já contaminou o processo, com irreparável cerceamento à defesa, eis que o patrono do sujeito passivo, como militante deste CONSEF, conhece muito bem o zelo e transparência com que ocorre as sessões de julgamento, tendo inclusive por diversas vezes logrado êxito em seus recursos, diante dos argumentos e das provas apresentadas em outros processos administrativos fiscais, sempre ocorridas com discussões detalhadas e esmiuçadas na busca da verdade material, inclusive com pedido de vistas dos próprios conselheiros, quando necessário. Ademais, não há como evitarmos a evolução da tecnologia e a verdade dos fatos contemporâneos atuais.*

*O fato, é que não há como admitir o alegado prejuízo ou cerceamento de defesa, por se realizar a sessão do julgamento por videoconferência, conforme razões já postas, cuja previsão para realização nessa modalidade 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, sendo o apelante inovador em tal pleito, o qual não se justifica diante das próprias razões de mérito, tidas como preliminares, aduzidas pelo recorrente, a exemplo da IMPROPRIEDADE DO MÉTODO APLICADO, oportunidade em que demonstra entendimento pleno da acusação fiscal de “omissão de entradas”, ao descrever que “... o Autuante retirou, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades, DIARIAMENTE, por exercício e tipo de combustível, como consta aliás das planilhas sintéticas ofertadas ao Contribuinte” e “... para depois se fazer totalizações anuais, das quais se deduziu o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, como já visto, somente possui autorização legal para ser apurada mediante levantamento quantitativo, a teor das Portarias 445/90 e 159/19, por exercícios fechados ou abertos”.*

*Sendo assim, a irrisignação do apelante, apesar do pleno entendimento da acusação, é de que o autuante não seguiu roteiro compatível com o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ou qualquer outra forma que possa ser considerada legítima, ainda mais para ser aplicada ao passado. Portanto, indaga-se: qual o alegado prejuízo ou cerceamento de defesa por se realizar a sessão do julgamento por videoconferência, neste contexto? Contudo, tal análise quanto ao método, será posteriormente abordada.*

*Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida, por não enfrentar alegações de defesa, vislumbro que o Acórdão nº 0193-03/20-VD, abordou todas as alegações e considerações pertinentes ao lançamento de ofício, em detalhe, buscando a verdade material e julgamento eficaz da acusação fiscal insita no lançamento de ofício. Entretanto, fatos extrínsecos à imputação ou esclarecidos em consequência de outras observações, obrigatoriamente, não hão de ser citados pela JJF, pois, por conclusão lógica, foram analisados por exclusão àquelas, a exemplo do excerto insito na Decisão recorrida, a saber:*

*Observe que 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. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, 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.*

*Neste caso, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas das mercadorias objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de*

*Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, conseqüentemente, comprovação de recolhimento do imposto.*

*Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exibir esta comprovação, 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. (grifei)*

*Em relação às preliminares suscitadas no intuito de anular o Auto de Infração, há de se esclarecer, que a acusação fiscal é cristalina, de que o imposto exigido ao sujeito passivo é na condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, (no caso o fornecedor), por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD).*

*Também há de frisar que, nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS), cujo dispositivo legal vigia à época dos fatos geradores, “A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade”.*

*O art. 219 do Dec. nº 13.780/12, à época, determinava que “O Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92) “.*

*Já o art. 247 do RICMS disciplina 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 (Conv. ICMS 143/06) “.*

*Por fim, a cláusula segunda do art. 251 do aludido Decreto, determina que:*

*Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.*

*[...]*

*§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.*

*Diante de tais considerações, concluo incapazes à reforma da Decisão recorrida, todas as alegações recursais relativas à premissa de que a acusação fiscal se trata de presunção legal de omissão de receitas anteriores, visto que os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, às fls. 06 a 19 dos autos, não deixa dúvida de que se trata da exigência do imposto, decorrente do “ganho” de combustíveis apurado através da variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP e o registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, cujo livro destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo insito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.*

*Válido destacar, que estoques iniciais são apurados diariamente, através da medição física da quantidade de certo combustível no tanque no início de cada dia, do qual pode crescer de volume recebido no dia e deduz do volume de vendas no dia através dos bicos, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC. Válido, ainda registrar que o estoque físico de fechamento, em princípio, é igual ao estoque inicial de abertura do dia seguinte.*

*Contudo, da análise do levantamento fiscal (fls. 6/19), verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte excedeu ao índice de 1,8387% do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), conforme é admitido como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando ao Fisco à conclusão lógica de que o excedente de ganho legal, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de entradas de combustível sem o devido documento fiscal, conforme apurou-se na ação fiscal, a exemplo de (...)*

*(...)*

*Portanto, a exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, do que se configura entradas efetuadas*



*sem documentação fiscal.*

*Neste caso, o adquirente assume a condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, conforme enquadramento legal, de cuja acusação o recorrente entendeu e inclusive se defendeu alegando que tal dispositivo não se reporta à substituição tributária, mas sim aos casos de flagrante de posse de mercadorias sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, do que discordo eis que o fato concreto se subsume à hipótese legal citada, em relação às mercadorias que o recorrente deteve para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento feito pelo próprio contribuinte, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao fisco o cotejo entre os estoques físico e o escriturado para apurar o ilícito fiscal de entradas sem documentação fiscal.*

*Portanto, repito, que todas as alegações recursais, preliminares ou repisadas no mérito, relativas à premissa de que a acusação fiscal se trata de presunção legal de omissão de saídas/receitas, da necessidade de levantamento quantitativo ou de operação de trânsito, não encontram nexo causal ao lançamento de ofício, razão de não as acatar.*

*Tal fato, é reforçado através do art. 10 da Portaria nº 445/98, vigente à época dos fatos geradores, que regula normas legais pré-estabelecidas, assim como a redação dada pela Portaria nº 159/19 (sequer citada no enquadramento legal do Auto de Infração), que se reporta a omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da variação volumétrica regular, que, por se tratar de conclusão lógica, por razões óbvias, em nada inova quanto ao método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), e muito menos em relação à responsabilidade solidária nos termos previstos no art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, objeto da exação fiscal deste lançamento de ofício.*

*Sendo assim, diante de tais considerações, reitero que são incapazes à reforma da Decisão recorrida todas as alegações recursais relativas a premissa falsa de que a acusação fiscal se trata de presunção legal de omissão de receitas anteriores e todas as demais suscitadas pelo recorrente para pretender a nulidade do Auto de Infração (erro no enquadramento legal; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal aplicada; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias 445/98 e 159/19), por se encontrarem interligadas ou interdependentes, como já explicado.*

*No mérito, no que tange à alegação relativa a posição do STJ, através do Recurso Especial nº 1884431 – PB (2020/0174822-8), de não permitir a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, melhor sorte não coube ao recorrente, pois, conforme já dito, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de entradas de combustível sem o devido documento fiscal, em montante por vezes de 23% do seu estoque disponível, apurado na ação fiscal através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), “sob sua exclusiva responsabilidade”, nos termos dos arts. 215 e 219 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS), assumindo o adquirente a condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96, sendo desarrazoado o argumento recursal de que a aludida Decisão do STJ independe de índices, o que seria, no mínimo, temerário e estapafúrdia esta interpretação do recorrente.*

*Por fim, o recorrente não apresenta qualquer objeção aos números apurados, e sequer comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repito, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade.*

*Diante do exposto, voto pelo Não Provimto do Recurso Voluntário”.*

*Dessa forma, me coaduno com os fundamentos do voto acima reproduzido, que utilizo como paradigma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita, a infração 01 está em absoluta consonância 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.*

*O defendente solicitou ainda, a dispensa da multa e dos acréscimos moratórios. Sobre este pedido, ressalto, que essa 3ª JF não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.*

*Sobre as infrações 02 e 03, não foi apresentada qualquer elemento de prova pelo defendente, no sentido de*

rebatar estas acusações. Sendo assim, as Infrações 02 e 03 são subsistentes.

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

Diante do exposto, julgo **PROCEDENTE EM PARTE** o presente Auto de Infração, com retificação da multa aplicada.

O recorrente, através do seu patrono, apresenta Recurso Voluntário às fls. 148 a 172, onde tece o seguinte:

Suscita nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, ofensa ao art. 46 do RPAF, pois aduz que a autuada não recebeu as demonstrações de forma analítica, nem tampouco os dados usados nos fechamentos físicos. Diz que em diversos processo contra o “GRUPO KALILANDIA” foi reconhecido o cerceamento do direito de defesa com reabertura de prazos e conhecimento dos demonstrativos analíticos.

Alega nulidade da decisão por alegações defensivas não apreciadas. Afirma que a JJF não apreciou no que tange a apuração diária só ser possível na hipótese do art. 41, II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos dos arts. 46 e 47 e também, diante da recusa da JJF em apreciar a alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19, sob o fundamento de que não teria competência para tal.

Argui que o enquadramento legal apresentado no auto de infração, sobre a presunção “decorrente” traz alteração do fulcro da autuação. Diz que “decorrente” que tem que ser de cobrança por “responsabilidade solidária”, cuja base de cálculo também é fruto daquela suposta apuração, são inafastáveis as seguintes conclusões:

- a) “A lei 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS por ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, ou seja, mediante presunção;
- b) A fundamentação do lançamento é a presunção, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo;
- c) O disposto no art. 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de flagrante da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, embora absurda de se imaginar, de que essa “posse” presumidamente existiu, de 2015 a 2018;
- d) É absurda a ilação da JJF, que a Autuada estocou combustíveis adquiridos de terceiros, entre 2015 a 2018, sendo o “fato constatado em dezembro de 2019. O que foi feito, então, com os combustíveis, se o procedimento fiscal não demonstra que foram comercializados?”
- e) Ao afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, a JJF alterou a fundamentação do AI, sem sequer reabrir o prazo de defesa. Desse modo, se constata a nulidade da decisão.”

Argumenta ainda que não houve aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07, visto tratar-se de uma presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV e art. 6º da Lei nº 7.014/96. Afirma que, na hipótese 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 operações isentas, não incidência e substituição tributária. Finaliza arguindo que para tal regra não seja seguida, a Instrução Normativa exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no termo de encerramento da ação fiscal.

Pondera sobre a responsabilidade tributária, ilegitimidade passiva da autuada. Diz que a JJF distorceu completamente a Lei nº 7.014/96, quando afirmou que “a Lei nº 7.014/96, no seu artigo 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição”. Aponta que o autuado é sujeito ilegítimo para figurar polo passivo, por não se enquadrar como industrial ou extrator.

Afirma que o recorrente é varejista.

Traz sobre a “Ofensa ao procedimento regular da Portaria nº 445/98” na qual não existe outra forma de fazer o levantamento quantitativo, senão por exercício fechado ou aberto, conforme arts. 1º, 2º e 3º. Em consonância com a Lei nº 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos, únicos e legais, da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário.

Relata sobre a ilegalidade da Portaria nº 159/19, que foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios, sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96. Aduz que os registros LMC/1300, no máximo, poderiam servir de “indícios” de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades “excessivas”. Tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, com base na escrita fiscal e contábil do contribuinte.

Ainda sobre a Portaria nº 159/19, discorre sobre o entendimento da irretroatividade, pois a mesma foi publicada no dia 25/10/2019 e está sendo utilizada para casos pretéritos a sua publicação.

Reporta que o autuado retificou, com autorização, o arquivo SPED depois da ação fiscal e anexou aos autos os arquivos e comprovantes de transmissão. Afirma que não estava impedida para efetuar tal retificação, pois, além de autorizada, o “termo de início de fiscalização”, emitido em 05/11/2019, apontou que a ação fiscal era apenas em relação ao período de janeiro e dezembro de 2015. Portanto, nos demais exercícios (2016 a 2018) não pode criar obstáculos à validação das retificações.

Roga pelo princípio da verdade material. Junta decisão do CONSEF (A-0268-11/16) para consubstanciar que, através da EFD, que a Autuada não adquiriu mercadorias sem documentação fiscal. Lembra que não foi feito qualquer levantamento; que nenhum documento foi examinado; que só importou o “Campo 10, do Registro 1300”. Não se atentou, sequer, para os demais dados existentes na EFD, notadamente nos “REGISTROS 1310 e 1320”.

Finaliza suscitando a dispensa da multa e acréscimos legais, com sustentação no art. 100, inciso I e III, com o § único do CTN.

Em sessão de julgamento do dia 26/11/2021 esta 2ª CJF converteu o presente PAF em diligência ao fiscal autuante, à fl. 211, requerendo:

- A juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF;
- Seja trazido ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) em mídia enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização;
- Seja dado prazo de 60 dias, para a recorrente se manifestar;

O autuante se manifesta à fl. 216, em atendimento à diligência, anexando CD contendo planilha com a memória de cálculo das infrações e os arquivos SPED FISCAL utilizados na fiscalização.

O recorrente apresenta manifestação às fls. 223 a 239, onde informa que a autuada ingressou com medida judicial contra o lançamento, o que, de fato, importa na desistência da defesa ou recurso acaso interposto, na forma consignada no art. 117, C/C o art. 122 do RPAF, com Processo: HABILITAÇÃO nº 8024453-36.2022.8.05.0001. No entanto, diz que, independente da “renúncia”, existe matéria de ordem pública que precisa ser apreciada, ainda que de ofício, conforme itens destacados: **a)** vícios e ilegalidades no lançamento, nulidade do lançamento. Art. 196 do CTN; **b)** Validade das retificações feitas na EFD. Autorização pela SEFAZ. Espontaneidade caracterizada; **c)** Flagrante ilegalidade do lançamento, reconhecida pelo CONSEF, pelo TJBA e pela PGE; **d)** Da verdade material;

Em sua manifestação fiscal, às fls. 252 e 253 (frente e verso), o autuante transcreve o art. 126 do CTN e art. 117 do RPAF/BA e diz restar prejudicado a defesa do sujeito passivo à luz dos dispositivos citados. Novamente o recorrente se manifesta, fls. 361 a 380, esclarecendo sobre a



renúncia à discussão administrativa, no entanto, diz existir matéria de ordem pública que precisa ser apreciada. Reitera os pontos de: **a)** vícios e ilegalidades no lançamento, nulidade do lançamento. Art. 196 do CTN; **b)** Validade das retificações feitas na EFD. Autorização pela Sefaz. Espontaneidade caracterizada; **c)** Flagrante ilegalidade do lançamento, reconhecida pelo CONSEF, pelo TJBA e pela PGE; **d)** Da verdade material;

À fl. 432 demonstra o encaminhamento do PAF à PGE a fim de proceder as análises necessárias, e verificar a possível uniformização jurisprudencial ou incidental dos referidos processos com a decisão favorável ao Estado, visando a reversão da decisão.

Anexada ao presente auto de infração, às fls. 433 a 434, a presente “consideração à chefia / solicitação de orientação de cumprimento” advinda da PGE, esclarece:

*“No processo nº 8024453-36.2022.8.05.0001 há sentença favorável ao Contribuinte, confirmada em Acórdão do Tribunal de Justiça da Bahia, para declarar inválidos os Autos de Infração cujo rol segue em anexo. A decisão de 2º grau, porém, é objeto de Embargos de Declaração opostos pelo Estado da Bahia, em cujo bojo foi apontada a existência do Acórdão proferido no processo nº 8009255-56.2022.8.05.0001. Enfim, o processo se encontra sob acompanhamento do Núcleo de Ações Estratégicas – NAFE de 2º grau, que tem empreendido todos os esforços para a reversão do julgado desfavorável. Nestas circunstâncias, são as presentes considerações para sugerir a juntada das presentes informações nos Autos de Infração nº 269138.0011/21-5, 269138.0012/21-1, 269138.0053/19-8, 269138.0108/19-7, 269138.0015/21-0 e 269138.0043/21-4 (...).”*

Registrada a presença do advogado Sr. Fernando Marques Villa Flor na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, para exigir o crédito tributário no valor de R\$ 93.483,90, acrescido de multa de 60% 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 terceiros desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão do registro da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD ICMS*, conforme demonstrativos analíticos e sintéticos às fls. 4 a 13 dos autos.

Preliminarmente observo nos autos que o sujeito passivo não apresentou impugnação em relação as infrações 02 (R\$ 3,11) e 03 (R\$ 2,79), reconhecendo tacitamente as infrações, portanto, comungo com o entendimento da decisão de piso pela manutenção das referidas infrações.

Em sede de recurso, o sujeito passivo recorre da infração 01, onde reitera as alegações da impugnação e apresenta as razões para a reforma da decisão recorrida, as quais são resumidas abaixo:

- a)** Diz ocorrer **vícios e ilegalidade no lançamento**, em confronto com o art. 196 do CTN e art. 28 do RPAF, quando o autuante apresenta o “termo de início de fiscalização” contendo o período a ser fiscalizado entre 01/01/2015 a 31/12/2015. No entanto, o auto de infração contempla, além desse período, os anos de 2016 a 2018. Diz que deve ser julgado nulos os exercícios fiscalizados, fora do que consta no “termo de início de fiscalização”, que seria 2016 em diante.
- b)** Acrescenta que são **válidas as retificações feitas na EFD ICMS**, ao menos o período de 2016 a 2018, visto que foram autorizadas pela SEFAZ e anexadas ao presente PAF antes mesmo da data de julgamento da JJF. Adiciona ainda que, por não se encontrar sob ação fiscal no referido período (por não constar no Termo de Início de Fiscalização), não se pode admitir que a interpretação do art. 251, § 2º seja fora do contexto geral das normas e sempre em detrimento do contribuinte.
- c)** Suscitada a **flagrante ilegalidade do lançamento, tendo posições do CONSEF e Tribunal de**

**Justiça do Estado da Bahia e reconhecimento tácito da PGE.** Transcreve decisões do CONSEF (A-0309-12/20-VD; A-0097-12/20-VD) e Decisões Judiciais, diz ainda que a autuação é correspondente a suposta “responsabilidades própria”, decorrente assim de outra autuação, por “responsabilidade solidária”, sendo baseado nos arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96, C/C o art. 10º, § único da Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 159/19, onde se percebe, ao contrário do opinativo da PGE, com total clareza, que foram consideradas ILEGAIS/INCONSTITUCIONAIS os dispositivos infra legais;

- d) Roga pelo **princípio da verdade material**. Junta decisão do CONSEF (A-0268-11/16) para consubstanciar que, através da EFD, que a Autuada não adquiriu mercadorias sem documentação fiscal. Informa que não foi feito qualquer levantamento; que nenhum documento foi examinado; que só importou o “Campo 10, do Registro 1300”. Não se atentou, sequer, para os demais dados existentes na EFD, notadamente nos “REGISTROS 1310 e 1320;

Após a análise dos elementos contidos nos autos, constata-se que na infração 01, o contribuinte é responsabilizado por não recolher o imposto devido, referente à antecipação tributária de sua própria responsabilidade. Isso se deve à aquisição de mercadorias de terceiros sem a devida documentação fiscal, resultante da omissão no registro das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Em outras palavras, o contribuinte não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, deixou de informar a realização da operação tributável.

Nas razões recursais, o recorrente argumenta que o lançamento de ofício carece de respaldo legal, uma vez que não se comprova a efetividade das aquisições sem documentação fiscal, as quais foram supostamente apuradas através dos “ganhos” registrados na EFD/LMC, resultantes de falhas técnicas e humanas. Além disso, sustenta que decisões judiciais prévias já invalidaram a legalidade e constitucionalidade da Portaria nº 159/19, que, ao estabelecer um “limite de variação volumétrica”, teria instituído um novo fato tributável. Diante disso, solicita-se a manifestação da Procuradoria Geral do Estado (PGE/PROFIS) sobre o assunto.

É relevante destacar que os elementos contidos nos autos são suficientes para fundamentar a autuação fiscal. Em conformidade com a diligência determinada pela CJF, conforme registrado à fl. 211 dos autos, todos os documentos que embasaram a autuação, incluindo demonstrativos e o próprio arquivo magnético (Registros 1310, 1320 e 1300) enviados pelo contribuinte à SEFAZ/BA, foram anexados ao Processo Administrativo Fiscal (PAF) e disponibilizados ao autuado (CD mídia à fl. 217), concedendo-lhe um prazo adicional de 60 dias para apresentar sua manifestação, conforme registrado às fls. 223 a 239.

Em exame aos itens abordados, passo a analisar abaixo:

- a) **Vícios e ilegalidades no lançamento**, em entendimento de que o “termo de início de fiscalização” à fl. 03v, constou apenas a informação de que o período fiscalizado seria 01/01/2015 a 31/12/2015. Pois bem, o “termo de início de fiscalização” fora lavrado em conformidade com o art. 28, inciso I do RPAF, senão vejamos:

*“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o **início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura**, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte; ...” (grifei)*

É possível observar através de leitura do referido artigo, que não consta, conforme afirmado pelo Recorrente: “para produzir os efeitos legais, deve conter requisitos básicos, como a correta identificação do Contribuinte, data de expedição, **período a ser fiscalizado** e dados da autoridade fiscal”. O inciso I, do art. 28 traz a obrigatoriedade de constar o **início do procedimento fiscal** e não o **período a ser fiscalizado**, conforme afirma o autuado. Deste modo, refuto tal entendimento por nulidade.

- b) **Validade das retificações feitas na EFD**, onde entende o recorrente que são válidas as

retificações dos seus livros fiscais digitais por não estar em fiscalização no período compreendido entre 2016 e 2018, visto o termo de início de fiscalização constar apenas o exercício de 2015. Corroboro com parte do racional do sujeito passivo, visto que a lavratura do termo de início de fiscalização tenha ocorrido em 05/11/2019 e, no primeiro momento, conter apenas o período compreendido entre 01/01/2015 a 31/12/2015. Deste momento até a lavratura do auto de infração, que ocorreu em 10/12/2019, o recorrente poderia ter retificado as suas EFD's sem está sob fiscalização nos exercícios de 2016 a 2018. No entanto, estas retificações só ocorreram em 09/06/2020, data posterior a **lavratura do auto de infração**, conforme demonstra o recibo de entrega de arquivo substituto da EFD de 01/2016:

<b>MINISTÉRIO DA FAZENDA / Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia</b>	
<b>SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED</b>	
Versão: 01/0001	
<b>RECIBO DE ENTREGA DE ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL</b>	
<b>IDENTIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO</b>	
Contribuinte: POSTO KALILANDIA LTDA	
CNPJ/CPF: 15.151.046/0017-46 Inscrição Estadual: 69965900	
Finalidade do Arquivo: Remessa de arquivo substituto	
Período: 01/01/2016 a 31/01/2016	
Hash do Arquivo: 603485C3A5799952801C66BA175A23BB	
<b>APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS</b>	
Período de apuração	01/01/2016 a 31/01/2016
Valor total dos débitos por saídas e prestações com débito do imposto	
Valor total dos créditos por entradas e aquisições com crédito do imposto	
Valor total do ICMS a recolher	
Valor total do saldo credor a transportar para o período seguinte	
Valor recolhidos ou a recolher, extra-apuração	

O presente recibo de entrega contém a transcrição da identificação da escrituração fiscal digital enviada de Escrituração Digital, nos termos do Ajuste Sinief Número 2, de 03 de Abril de 2009.	
Esta escrituração fiscal foi assinada com o	Escrituração recebida via Internet

Desta forma, entendo que a retificação com data posterior a lavratura do auto de infração afasta a validade jurídica das informações prestadas, conforme preceitua o art. 251, §§ 1º e 2º do RICMS.

Verifica-se que o levantamento fiscal em lide foi apurado mediante dados importados, constantes da Escrituração Fiscal Digital (EFD), enviados pelo próprio contribuinte à SEFAZ, que, nos termos do art. 247 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), 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 conforme estipulado pelo Convênio ICMS 143/06, é a única escrituração válida e de responsabilidade exclusiva do contribuinte, conforme preceitua o art. 215 do RICMS.

No que tange os itens “c” e “d”, em relação às razões recursais relativas à tese de que a exigência decorre de **presunção legal** (prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96), por haver identidade de objeto nas referidas esferas administrativa e judicial, em decorrência da opção do sujeito passivo da interposição da ação judicial, implicou na desistência de sua opção no âmbito administrativo, razão pela qual, me abstenho de analisar.

Da análise do processo, verifico que, o julgamento do Recurso Voluntário posto à apreciação deste Colegiado restou prejudicado, na medida que se constata nos autos de que o contribuinte promoveu a Ação nº 8024453-36.2022.8.05.0001 em esfera judicial, tratando sobre a mesma matéria em análise na presente ação fiscal administrativa.

Assim, é o caso de invocar a inteligência e eficácia do art. 126 do COTEB (Lei nº 3956/81), c/c com o art. 117 do RPAF/1999, que reproduzo.

Art. 126 do COTEB (Lei nº 3956/81) assim determina:

*“Art. 126. Escolhida a via judicial pelo contribuinte, fica prejudicada sua defesa ou recurso, importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto, considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis.”*

Por sua vez, o art. 117 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, determina que a propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera



administrativa ou desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, nos termos a seguir transcritos:

*Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.*

*§ 1º O Auto de Infração será remetido à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113:*

*I - na fase em que se encontre, tratando-se de ação judicial relativa a Auto de Infração preexistente;*

*II - imediatamente após a sua lavratura ou quando se tomar conhecimento da existência da ação judicial, quando esta for anterior ao Auto de Infração, caso a discussão judicial diga respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo.*

Isto Posto, considerando a propositura da medida judicial, que enseja a renúncia objetiva da análise administrativa da presente autuação, declaro a perda de objeto do recurso voluntário interposto pelo contribuinte, mantendo-se a decisão proferida pela instância superior, pelos seus próprios fundamentos.

Por tal razão, considero PREJUDICADO à análise do Recurso Voluntário apresentado, devendo ser encaminhado os autos à PGE/PROFIS para as medidas cabíveis na forma prevista no art. 113 do RPAF, cuja exigibilidade do crédito tributário ficará suspensa, nos termos do artigo 151, IV do CTN.

Deste modo, entendo que esta Câmara de Julgamento Fiscal fica impedida de apreciar os argumentos trazidos no Recurso Voluntário, **em relação a questão do mérito objeto da infração 01**, no que tange ao ICMS da antecipação tributária, cabendo ao Poder Judiciário decidir sobre a questão.

Diante de tais constatações, concluo pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, assim como, mantenho as infrações 02 e 03, e, considero PREJUDICADO a análise da peça recursal na questão do mérito da infração 01, mantenho a redução da multa de 100% para 60%, caso que se enquadra no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, inclusive, previsto pelo art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98.

#### VOTO DISCORDANTE

Peço vênha ao ilustre Relator para, respeitosamente, inaugurar divergência quanto ao mérito do qualificado voto apresentado para deslinde do Recurso Voluntário.

Como se vê, em sede de recurso, o sujeito passivo recorre da infração 01, onde reitera as alegações da impugnação e apresenta as razões para a reforma da decisão recorrida, as quais são resumidas abaixo:

- e) Diz ocorrer **vícios e ilegalidade no lançamento**, em confronto com o art. 196 do CTN e art. 28 do RPAF, quando o autuante apresenta o “termo de início de fiscalização” contendo o período a ser fiscalizado entre 01/01/2015 a 31/12/2015. No entanto, o auto de infração contempla, além desse período, os anos de 2016 a 2018. Diz que deve ser julgado nulos os exercícios fiscalizados, fora do que consta no “termo de início de fiscalização”, que seria 2016 em diante.
- f) Acrescenta que são **válidas as retificações feitas na EFD ICMS**, ao menos o período de 2016 a 2018, visto que foram autorizadas pela SEFAZ e anexadas ao presente PAF antes mesmo da data de julgamento da JJF. Adiciona ainda que, por não se encontrar sob ação fiscal no referido período (por não constar no Termo de Início de Fiscalização), não se pode admitir que a interpretação do art. 251, § 2º seja fora do contexto geral das normas e sempre em detrimento do contribuinte.
- g) Suscitada a **flagrante ilegalidade do lançamento, tendo posições do CONSEF e Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e reconhecimento tácito da PGE**. Transcreve decisões do CONSEF (A-0309-12/20-VD; A-0097-12/20-VD) e Decisões Judiciais, diz ainda que a autuação é correspondente a suposta “responsabilidades própria”, decorrente assim de outra autuação, por “responsabilidade solidária”, sendo baseado nos arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A,

inciso II, todos da Lei nº 7.014/96, C/C o art. 10º, § único da Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 159/19, onde se percebe, ao contrário do opinativo da PGE, com total clareza, que foram consideradas ILEGAIS/INCONSTITUCIONAIS os dispositivos infra legais;

- h) Roga pelo **princípio da verdade material**. Junta decisão do CONSEF (A-0268-11/16) para consubstanciar que, através da EFD, que a Autuada não adquiriu mercadorias sem documentação fiscal. Informa que não foi feito qualquer levantamento; que nenhum documento foi examinado; que só importou o “Campo 10, do Registro 1300”. Não se atentou, sequer, para os demais dados existentes na EFD, notadamente nos “REGISTROS 1310 e 1320;

Nas suas razões, portanto, reconhece parcial razão ao julgador, discordando, contudo, da extensão do reconhecimento da extinção do feito e, consequentemente, do status de “prejudicada” associado à defesa, por professar a tese de que o art. 122, inciso IV do RPAF, confere direito à renúncia parcial, ou seja, como se tal circunstância somente pudesse ser aplicada “relativamente à matéria objeto da lide”.

Teve como ponto central a informação de que o Autuado havia proposto medida judicial - Processo nº 8024453-36.2022.8.05.0001, em trâmite perante o MM. Juízo da 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador/Ba, merecendo registro que, em consulta pública aos autos do mencionado processo, mais precisamente a sentença de mérito (ID do documento: 196735034), disponibilizada no sítio eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, pode-se constatar da decisão os seguintes pontos submetidos à discussão judicial:

“Vistos, etc.

**“REDE KALILÂNDIA LTDA**, ajuizou a presente **Ação Declaratória com Pedido de Tutela de Urgência Inaudita Altera Pars** contra o **ESTADO DA BAHIA**, todos identificados e devidamente representados, objetivando que seja declarado a improcedência de todas as autuações realizadas pelo Réu contra os Postos de Combustíveis da parte Autora, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento da temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime da substituição tributária progressiva, e da ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98.

Para tanto, aduziu a parte autora que: “as autoras atuam no ramo de revenda de combustíveis a consumidor final e, portanto, são contribuintes de ICMS, cujo recolhimento se dá pelo regime da substituição tributária, onde todo o imposto devido é recolhido pelas refinarias ou centrais petroquímicas no momento da saída deste de suas bases. A Carta Magna (...) autorizou a cobrança do tributo antes mesmo da concretização do seu fato gerador. Desta forma, os revendedores (postos de combustíveis) figuram como contribuintes substituídos e todo o combustível que chega em seus estabelecimentos já foi totalmente tributado pelo ICMS. Ocorre que o réu está imputando aos autores o não recolhimento de ICMS por meio de aquisição de combustíveis desacompanhados de notas fiscais e sem escrituração das entradas das mercadorias, tudo apurado, única e exclusivamente, por “verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LCM/Registro 1300 da EFD”. O enquadramento legal realizado pelo Réu reside nos arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, além do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98.”

E continuou narrando: “a Portaria 445/2019, em verdade, fixou a variação volumétrica dos combustíveis ensejada pela variação da temperatura como fato gerador do ICMS. Ou seja, instituiu novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS-ST de tais produtos, na medida em que determina que será caracterizada omissão de entrada de combustível a apuração de ganho oriundo da dilatação térmica deste. Ocorre que a Portaria 445/2019, por ser ato infralegal, não pode alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária, sob pena de clara afronta ao princípio da legalidade. Equivale a dizer que, não pode o Réu, por meio de Portaria, instituir a incidência de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica. Resta evidenciada, assim, a ilegalidade e inconstitucionalidade da Portaria 445/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/1998, e, consequentemente, a ilegalidade das autuações realizadas pelo Réu, com objetivo exclusivo de tributar fato gerador não previsto em lei. Como se não bastasse a ilegalidade e inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/1998, o simples fato de o recolhimento de todo o ICMS devido na cadeia de comercialização dos combustíveis ser realizado integralmente de forma antecipada fulmina os autos de infrações vergastados, bem como tornará insubsistente qualquer iniciativa do Réu em apurar falta de recolhimento de tal tributo através de fiscalização dos Autores. O fato de haver, em determinados momentos, sobra de combustível oriunda da dilatação volumétrica deste acarretada pela variação positiva da temperatura não configura fato gerador de ICMS, pois, não houve a

efetiva comercialização do produto. Apenas seria possível caracterizar fato gerador do questionado tributo caso restasse comprovado pelo Réu que os Autores venderam mais combustível do que compraram, o que não ocorreu no caso em tela. Em que pese a Portaria em discussão tenha sido criada no ano de 1998, o parágrafo único do art. 10, transcrito acima, utilizado pelo Réu para tentar tributar eventual sobra oriunda de dilatação volumétrica dos combustíveis, foi criado pela Portaria SEFAZ nº 445 de 24 de outubro de 2019. Equivale a dizer que os combustíveis resultantes da expansão volumétrica apurados em momento anterior a 24/10/2019 jamais poderão ser qualificados como omissão de entrada e, muito menos, tributados pelo ICMS.”

Finalizou afirmando o Postulante: “Ou seja, os lançamentos tributários impugnados não apresentam elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, as supostas infrações, de modo que devem ser declarados nulos e improcedentes de pleno direito. De acordo com os autos de infrações impugnados, verifica-se que o Réu está aplicando encargos que ultrapassam a extraordinária proporção de 100% (cem por cento) do débito. Pois bem, os acréscimos imputados pelo Réus sobre os supostos débitos de ICMS são absolutamente confiscatórios, ilegais, desarrazoados e desproporcionais, quando considerado o valor principal do tributo, desrespeitando, assim, princípios constitucionais da segurança jurídica, capacidade contributiva, além do direito ao livre exercício da atividade econômica.”

(...)

Do exame dos pedidos da peça exordial, verifica-se que a parte autora busca com a presente ação a nulidade das infrações que tenham por embasamento os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98. Desta forma, a inépcia alegada não faz jus ao acolhimento, haja vista que a causa de pedir e pedido da ação se correlacionam para buscar apenas a anulação dos autos de infração específicos fundamentados nas normas citadas. Desta forma, diante da procedência da ação, isso indicaria que o auto de infração questionado estaria eivado de ilegalidade e portanto seria considerado nulo em sua completude, bastando apenas a presença em seu bojo das infrações questionadas na presente ação. É de se dizer, as que tenham como fundamento o art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98, que inovou a forma de arrecadação pela variação volumétrica dos combustíveis.

Caso o auto de infração não diga respeito as normas questionadas, em caso de procedência da ação, não terá a sua nulidade declarada.

Rejeita-se, assim, a preliminar de inépcia da inicial.

### **DO MÉRITO**

A controvérsia desta ação reside no fato de que o réu está imputando aos autores o não recolhimento de ICMS devido a aquisição de combustíveis desacompanhados de notas fiscais e sem escrituração das entradas das mercadorias, tudo apurado, única e exclusivamente, pela verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LCM/Registro 1300 da EFD.

Cumpra aclarar que na prática ocorre o seguinte, enquanto a saída de combustíveis da refinaria tem regulamento quanto à temperatura, isso não ocorre da mesma maneira na venda a varejo, de modo que se torna possível que o posto de combustível adquira uma dada quantidade de litros de combustível da refinaria e, quando for vendê-lo, em virtude de dilatação térmica, venda quantidade maior.

Diante disso, alguns Estados, ao notar a diferença de volume entre as Notas Fiscais de entrada e de saída, acabam por lavrar Autos de Infração em desfavor do contribuinte substituído, cobrando não apenas valor adicional de ICMS, mas também juros e multas.

Ocorre que o Estado da Bahia, dentre as fundamentações legais para autuar os contribuintes substituídos tem utilizado norma proveniente da Portaria 445/2019, que em seu art. 10, parágrafo único, fixou a variação volumétrica dos combustíveis determinada pela variação da temperatura como fato gerador do ICMS. Nesta senda, tal dispositivo trouxe parâmetros novos para constituir a base de cálculo do ICMS-ST dos mencionados produtos, o que revela-se inconstitucional.

Impende a afirmar, a carta magna traz em seu art. 150, I, a determinação de que não podem os entes da Federação instituírem ou aumentarem tributos sem que esteja previsto em lei. Assim é que figura-se ilegal as autuações realizadas pelo Estado da Bahia com o objetivo de tributar fato gerador não previsto em lei, mas apenas em portaria, portanto lançamento fundamentado em norma infralegal.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) tem o fato gerador explicitado no artigo 12 da Lei Complementar 87/1996 e o fenômeno da dilatação volumétrica do combustível não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS. Isso porque não se pode confundir o fenômeno físico com a natureza jurídica das coisas.

Recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que a diferença para mais entre o volume de combustível que entra na distribuidora e o que sai nas suas operações de venda – decorrente da dilatação do produto, provocada pela variação da temperatura ambiente – não dá à Fazenda Pública o direito de exigir complementação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Para os ministros, a dilatação volumétrica é fenômeno físico, e não jurídico, não se amoldando à descrição legal que



autoriza a incidência do imposto. Veja-se a ementa:

(...)

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

Assim, não cabe estorno ou cobrança adicional de ICMS se o volume de combustível se retraiu ou dilatou, já que tal fenômeno físico foge à hipótese de incidência tributária. Ademais, o fato do ICMS, quando se trata da comercialização de combustíveis, ser um imposto cobrado de forma antecipada, através do regime de substituição tributária progressiva faz com que não seja possível a ilação de que houve uma falta de recolhimento do imposto por parte dos postos de combustíveis, haja vista que estes são contribuintes substituídos, o que significa que não são responsáveis pelo recolhimento de tal tributo. Qualquer combustível que venha a ser apurado nos tanques dos postos revendedores já sofreram a incidência do ICMS em momentos anteriores da cadeia de produção, de forma que jamais poderá haver falta de recolhimento de tal tributo por parte do posto de combustível.

Feitas tais considerações, **JULGO PROCEDENTE** a ação, para declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo Réu, **objetos desta ação**, contra os Postos de Combustíveis Autores descritos no contrato social juntado aos autos, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento da temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime da substituição tributária progressiva e da ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98.

Ademais, deixo de apreciar os outros pedidos, por restarem logicamente prejudicados diante do julgamento procedente do primeiro pedido.

Condeno o Estado da Bahia no ressarcimento das custas e no pagamento dos honorários advocatícios, no mínimo legal, a ser apurado nos termos do § 3º, do art. 85, do CPC/2015.

Sentença sujeita à remessa necessária.

Publique-se. Intime-se, via Portal.”

Já houve, inclusive, julgamento em Segunda Instância, restando assim disposto o acórdão, lavrado em 11/09/2023:

**APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA. NULIDADE DA SENTENÇA. PREJUDICIAL DE MÉRITO REJEITADA. ANULAÇÃO DOS DÉBITOS DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS. COMBUSTÍVEL. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA. FATO GERADOR CRIADO POR ATO INFRALEGAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. COMPLEMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. IMPOSTO RECOLHIDO EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. VIOLAÇÃO A CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. INOCORRÊNCIA. SENTENÇA MANTIDA. APELAÇÃO NÃO PROVIDA.**

O julgamento antecipado da lide, sem a produção de provas complementares e sem a prolação de decisão de saneamento, não configura a nulidade da sentença na hipótese em que o Magistrado da causa reputa suficiente ao deslinde do feito a prova documental constante dos autos.

Caso em que se trata de questão essencialmente de direito centrada na análise da legalidade dos autos de infração fiscal, que têm como base legal a Portaria 445/98.

A criação de fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços - ICMS, por meio de ato infralegal, representa ofensa ao artigo 150, I da Constituição da República.

Mostra-se impossibilitada a complementação do ICMS sobre operações com combustíveis, já recolhido em regime de substituição tributária progressiva, quando fundada na dilatação volumétrica do produto, decorrente da variação térmica.

A constitucionalidade do ato normativo impugnado, embora fundamente a pretensão, não se constitui como objeto principal, admitindo, portanto, a declaração incidental de inconstitucionalidade sem que haja usurpação da competência.

Sentença mantida. Apelo não provido.

### **A C Ó R D Ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação nº 8024453-36.2022.8.05.0001, sendo Apelante o Estado

da Bahia e Apeladas Rede Kalilândia Ltda. e suas filiais, ACORDAM os Desembargadores componentes da Quarta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia **em rejeitar a arguição de nulidade e negar provimento ao recurso.**

Apesar do seu esforço em dar corpo à referida interpretação, tenho que a tese não merece prosperar, já que são discussões que partem dos mesmos pressupostos. Guardo entendimento no sentido de que a norma de regência não oferta ao contribuinte tal direito, conforme se verifica nos seguintes dispositivos:

**COTEB (LEI Nº 3.956 DE 11 DE DEZEMBRO DE 1981)**

*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.*

**RPAF (DECRETO Nº 7.629 DE 09 DE JULHO DE 1999)**

*Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.*

*§ 1º O Auto de Infração será remetido à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113:*

*I - na fase em que se encontre, tratando-se de ação judicial relativa a Auto de Infração preexistente;*

*II - imediatamente após a sua lavratura ou quando se tomar conhecimento da existência da ação judicial, quando esta for anterior ao Auto de Infração, caso a discussão judicial diga respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo.*

*§ 2º A ação judicial proposta pelo sujeito passivo não suspende a execução do crédito tributário, salvo quando:*

*I - acompanhada do depósito do seu montante integral;*

*II - concedida medida liminar em mandado de segurança, determinando a suspensão.*

*§ 3º A suspensão da exigibilidade do crédito nos casos de depósito do valor ou de concessão de medida liminar em mandado de segurança não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.*

*(...)*

*Art. 122. Extingue-se o processo administrativo fiscal:*

*I - com a extinção do crédito tributário exigido;*

*II - em face de decisão judicial transitada em julgado contrária à exigência fiscal;*

*III - pela transação;*

*IV - com a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide antes de proferida ou de tornada irrecorrível a decisão administrativa;*

*V - com a decisão administrativa irrecorrível;*

*VI - por outros meios previstos em lei.*

Efetivamente, a Autuada ingressou com medida judicial acerca da matéria tratada no presente PAF, sendo claro o ataque frontal ao Auto de Infração objeto desta lide, notadamente em contraposição à capitulação legal adotada pelo Autuado e à temática central da discussão narrada na descrição do auto de infração.

Não vejo, ainda que sob outro prisma, que das normas citadas resta margem interpretativa para conceder ao julgador administrativo a opção de selecionar quais das matérias passíveis de discussão podem remanescer após a opção do contribuinte pela via judicial, ainda mais que a pretensão veiculada na citada Ação Anulatória possui ampla cognição em derredor da arguição de nulidade do auto de infração.

Registro ainda que não verifico plausibilidade na tese recursal ainda que sob a chancela dos princípios da legalidade e ampla defesa, na medida em que no âmbito do processo judicial, na perspectiva das garantias, tem-se muito mais amplitude, relevo e proteção.

Logo, tendo optado pela discussão judicial e na impossibilidade de concomitância de discussões administrativas e judiciais versando sobre o mesmo objeto, ou seja, a higidez do auto de infração em comento, devem ser aplicados ao caso os arts. 117 e 122 do RPAF, com consequente renúncia ao processo administrativo fiscal, não havendo o que se modificar na decisão de piso.

Do exposto, voto pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, considerar **PREJUDICADA** a análise do mérito do Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0053/19-8, lavrado contra **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, no valor de **R\$ 93.478,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “d”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 5,90** prevista no inciso IX do mesmo e diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05. Deve ser cientificado o recorrente desta decisão e, posteriormente, encaminhar os autos ao setor competente para as medidas cabíveis na forma prevista no art. 113 do RPAF.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Gabriel Henrique Lino Mota, João Vicente Costa Neto, Henrique Silva de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - RELATOR

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES - VOTO DISCORDANTE

LEILA VON SÖHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS