

A. I. N° - 269138.0012/19-0  
AUTUADO - COPMETRO COOPERATIVA METROPOLITANA DE CONSUMO  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 17/12/2019

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0264-03/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Ficou caracterizado que o lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria. Infração nula. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infrações não impugnadas. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/06/2019, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$58.940,03, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 07.10.03: Falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de novembro e dezembro de 2018. Valor do débito: R\$58.552,03. Multa de 60%.

Infração 02 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de outubro de 2016 e fevereiro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$255,00.

Infração 03 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de abril de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$133,00.

O autuado apresentou impugnação às fls. 21 a 26 do PAF. Diz que, no presente caso, o auto de infração, ato jurídico essencial para dar legalidade à exigência de tributos, acréscimos e multas tributárias relativas à autuação fiscal no estabelecimento do contribuinte ou desenvolvida no trânsito de mercadorias, derivado de obrigação principal e acessória, conforme o tratamento legal do art. 38 do RAPF /BA, está maculado no tocante aos seus efeitos legais, tendo em vista que foi atribuída ao deficiente a responsabilidade pela retenção do ICMS relativo às operações subsequentes nas vendas de combustíveis e lubrificantes.

Em relação ao entendimento quanto à nulidade do auto de infração, destaca ensinamento do jurista Hely Lopes Meirelles, na obra Direito Administrativo Brasileiro, 32º Edição, p. 173.

Ressalta que as mercadorias operacionalizadas em seu estabelecimento – álcool hidratado combustível – estão enquadradas no regime da substituição tributária, regime de responsabilidade pelo crédito tributário que atribui a terceira pessoa, vinculada ao respectivo fato gerador da obrigação, de modo expresso, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, excluindo a responsabilidade dos contribuintes das etapas seguintes ou atribuindo a este em caráter supletivo o cumprimento total ou parcial da obrigação, nos termos do art. 128 do CTN.

Diz que a Lei Complementar, ao tratar da substituição tributária do ICMS, definiu quais mercadorias estariam enquadradas neste regime tributário, razão pela qual resta injustificada a

exigibilidade deste crédito tributário, tendo em vista que a mercadoria (AEHC) já foi tributada em sua origem, por força de lei.

Afirma que a responsabilidade tributária pela retenção do imposto relativo às operações subsequentes com álcool hidratado combustível (AEHC) é sempre do remetente (Usina ou Distribuidor), não cabendo ao Posto Revendedor ou às Cooperativas qualquer exigência no tocante ao recolhimento do ICMS. Por isso, conclui que não prevalece o entendimento da autoridade Autuante no sentido de requerer que sejam novamente tributadas as operações praticadas pelo defensor, haja vista que tal ato seria arbitrário e discrepante.

Observa que o Sistema Tributário está alicerçado sob os Princípios fundamentais da legalidade e tipicidade, que permitem excluir margem de dúvida quanto o momento de constituição da obrigação tributária, pois insurge da subsunção do fato concreto à hipótese prevista em lei, primando, assim, pela realização de todos os aspectos e critérios estabelecidos na norma de incidência tributária sob a afirmação do Princípio da Segurança Jurídica.

Repisa que a regra matriz de incidência tributária permite que, no momento da ocorrência do fato gerador, todos os elementos e requisitos tipificados na norma devem ser atendidos a fim de garantir a total observância aos Princípios da Segurança Jurídica, Tipicidade Cerrada e Legalidade, que possuem o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis sob a égide da primazia da realidade ou Princípio da Verdade Material.

Ressalta que a acusação fiscal descreve que o defensor foi autuado por deixar de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, conforme se depreende da leitura do Auto de Infração.

Afirma que o autuante deixou de observar que o contribuinte não foi eleito pela legislação como sujeito passivo da relação jurídico tributária nas operações envolvendo o álcool etílico hidratado combustível (AEHC). Diz que nas operações de comercialização com o mencionado produto, a obrigação de reter o ICMS devido nas operações subsequentes é sempre do remetente, conforme regramento estabelecido na lei baiana que incorporou os dispositivos legais oriundos do Convênio ICMS nº 110/07.

Seguindo o regramento estatuído na Lei do ICMS (7.014/96 e RICMS/BA), as Usinas produtoras de AEHC e as Distribuidoras de Combustíveis são obrigadas a reter o imposto devido pelas operações subsequentes até o consumidor final, de modo que, para compor a base cálculo da retenção do ICMS as empresas mencionadas aplicam o PMPF (Preço Médio Ponderado Final) sobre o qual incidirá a alíquota do álcool etílico hidratado combustível (AEHC).

Registra que, neste modelo tributário, as vendas de AEHC, pelo Posto Revendedor e por Cooperativas, serão realizadas sem destaque do imposto, eis que encerrada a fase de tributação, não cabendo a qualquer contribuinte do mesmo ramo de atividade (venda a consumidor final), proceder à retenção do imposto na operação de venda.

Conclui que a acusação fiscal está eivada de vício de nulidade em virtude da ilegitimidade passiva do defensor, sendo imperioso que este Órgão Julgador declare nulo de pleno direito o Auto de Infração sem adentrar ao mérito da acusação fiscal por ser dispensável.

Diante do exposto, requer seja decretada a nulidade da autuação, em razão da sua ilegitimidade passiva, por não ter sido eleito pela legislação substituto tributário nas operações com álcool hidratado combustível (AEHC).

Pede, ainda, a realização de perícia e diligencia para que sejam confirmadas as alegações defensivas.

O autuante presta informação fiscal, às fls. 86/87 dos autos. Esclarece que o autuado só atacou a infração 01, por isso, somente sobre esse item da autuação fiscal presta a informação fiscal.

Esclarece que, na auditoria realizada, analisando a Escrituração Fiscal Digital – EFD apresentada pelo autuado, constatou medições dos estoques iniciais e finais a cada dia e registradas as entradas nos tanques e saídas pelos bicos de abastecimento, saltando aos olhos os diversos ganhos de estoque físico de dezenas de milhares de litros de etanol.

Frisa que, de acordo com a Portaria DNC 26/92 e ABNT NBR 13787, percebeu que ela não impõe limite para esses ganhos, mas diz que, quando eles forem superiores a 0,6% dos estoques disponíveis deve haver anotação de uma justificativa para tanto, conforme Instrução Normativa anexa àquela Portaria, mas não foi apresentada qualquer justificativa para os ganhos anotados.

Diz que a leitura dos volumes dos ganhos são tão extravagantes que o próprio termo “ganho” se torna inadequado, e em determinado momento uma “poça” deixa de ser uma “poça gigantesca” e passa a ser um “lago”, diante dos milhares de litros registrados; “ganho” fica sem carga semântica significativa para expressar o que se pretendeu documentar, de modo que, adveio a certeza de que não foi um reles “ganho”.

Entende que, aceitar o argumento defensivo de que a responsabilidade tributária pela retenção do imposto relativo às operações subsequentes com álcool hidratado combustível é somente do remetente, não cabendo ao Posto Revendedor ou às Cooperativas qualquer exigência no tocante ao recolhimento do ICMS, é, primeiramente e sobretudo, uma questão de fé sobrenatural para crer que os volumes indicados como ganhos, muito além de qualquer possibilidade física, são derivados unicamente do estoque inicial e das entradas de etanol a cada dia. Ou seja, temos que crer que os volumes indicados como ganhos, muito além de qualquer possibilidade física, são derivados unicamente do estoque inicial e das entradas de etanol a cada dia. Tudo aquilo que havia nos estoques do autuado foi originado das suas compras regulares documentadas, cuja responsabilidade tributária seria de outrem.

Ressalta que o art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96 autoriza a presunção de que houve a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do ICMS e, sendo assim, por ter adquirido mercadoria de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal, é do autuado a responsabilidade tributária por solidariedade em relação a todo o ICMS devido, calculado segundo a legislação tributária aplicável à circulação do álcool etílico hidratado combustível.

Informa que esses valores foram cobrados na infração 01, única contestada pelo autuado. Essa infração trata exatamente do ICMS que deveria ter sido cobrado sobre os combustíveis antes de efetivamente receberido pelo autuado sem documentação fiscal, e a capitulação legal é a do art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei 7.014/96.

Afirma que o mencionado enquadramento legal parece o mais adequado, por que não vê, nos pronunciamentos do autuado, dolo suficiente para aplicação do art. 42, inciso II, da mesma Lei. Ressalta que as quantidades foram registradas, disfarçadas em ganhos volumétricos; houve a intenção de omitir, mas o meio utilizado foi absolutamente ineficaz.

## VOTO

Inicialmente, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência e perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Ademais, o deficiente não comprovou a necessidade de realização de diligência e perícia, e se trata de fato vinculado à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos.

Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pela autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, a infração 01 trata da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de novembro e dezembro de 2018.

O defensor alegou que a responsabilidade tributária pela retenção do imposto relativo às operações subsequentes com álcool hidratado combustível (AEHC) é sempre do remetente (Usina ou Distribuidor), não cabendo ao Posto Revendedor ou às Cooperativas qualquer exigência no tocante ao recolhimento do ICMS. Por isso, concluiu que não prevalece o entendimento da autoridade Autuante no sentido de requerer que sejam novamente tributadas as operações praticadas pelo autuado.

Afirmou que o autuante deixou de observar que o contribuinte não foi eleito pela legislação como sujeito passivo da relação jurídico tributária nas operações envolvendo o álcool etílico hidratado combustível (AEHC). Disse que, nas operações de comercialização com o mencionado produto, a obrigação de reter o ICMS devido nas operações subsequentes é sempre do remetente, e concluiu que a acusação fiscal está eivada de vício de nulidade em virtude da ilegitimidade passiva do defensor, sendo imperioso que este Órgão Julgador declare nulo de pleno direito o Auto de Infração, sem adentrar ao mérito da acusação fiscal.

Na informação fiscal, o autuante esclareceu que, na auditoria realizada, analisando a Escrituração Fiscal Digital – EFD apresentada pelo autuado, verificou medições dos estoques iniciais e finais a cada dia, tendo sido registradas entradas nos tanques e saídas pelos bicos de abastecimento, constatando diversos ganhos de estoque físico de dezenas de milhares de litros de etanol, e ressaltou que acordo com a Portaria DNC 26/92 e ABNT NBR 13787, quando os ganhos forem superiores a 0,6% dos estoques disponíveis deve haver anotação de uma justificativa para tanto, conforme Instrução Normativa anexa àquela Portaria, mas não foi apresentada qualquer justificativa para os ganhos anotados.

Observo que, no caso em análise, foi exigido o imposto por falta de retenção, em razão da constatação de diferenças a título de ganhos de álcool combustível, e o contribuinte não apontou qualquer divergência em relação aos dados numéricos do levantamento fiscal.

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

Vale ressaltar que a adoção de temperatura de referência ocorre somente nas saídas promovidas pelas Refinarias e pelas Usinas/Destilaria de álcool. Nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado unidade de medida litro, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, ainda podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas, quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível.

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 saídas de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva não registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação (0,6%), ocorrendo

um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido, sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

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

Observo que, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhadas 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, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi descrita a infração apurada, é inadequada a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por falta de retenção, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria.

Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator. Por isso, merece ser decretada a nulidade da autuação fiscal, representando-se à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal a salvo da falha apontada, conforme art. 156, do RPAF/99. Infração nula.

De acordo com as razões de defesa, o autuado não apresentou contestação quanto aos itens 02 e 03 do presente Auto de Infração, haja vista que somente foram apresentadas alegações sobre a infração 01. Dessa forma, considero procedentes os itens não impugnados considerando que inexiste lide a ser decidida.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0012/19-0, lavrado contra **COPMETRO COOPERATIVA METROPOLITANA DE CONSUMO**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento da multa no valor total de **R\$388,00**, prevista no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA