

**A. I. N°** - 269138.0014/19-2  
**AUTUADO** - COPMETRO COOPERATIVA METROPOLITANA DE CONSUMO  
**AUTUANTE** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 11/02/2020

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

#### ACÓRDÃO JJF N° 0286-03/19

**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. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. **a)** NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. **b)** EFD ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL. **b1)** FALTA DE ENTREGA. **b2)** FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. 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, exige crédito tributário no valor de R\$52.580,42, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01.** 07.10.03 – deixou de proceder a retenção e o consequente recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no mês de novembro de 2018, no valor de R\$48.859,42, acrescido da multa de 60%;

**Infração 02.** 16.01.02 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de abril de 2017, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada, totalizando R\$133,50;

**Infração 03.** 16.14.02 – deixou de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital nos prazos previstos na legislação tributária, no mês de junho de 2019, sendo aplicada a multa fixa de R\$1.380,00;

**Infração 04.** 16.14.03 – deixou de atender intimação para a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária, no mês de junho de 2019, sendo aplicada a multa de 1% sobre as inconsistências totalizando R\$2.207,50.

O autuado impugna o lançamento fls.24/29. Registra a tempestividade da sua contestação. Afirma que vem, nos termos da legislação vigente, interpor impugnação contra o Auto de infração lavrado, pelas razões de fato e de direito a seguir delineadas.

Reproduz as infrações que lhe foram imputadas. Aduz que no presente caso, o auto de infração, ato jurídico essencial para dar legalidade à exigência de tributos, acréscimos e multas tributárias está maculado no tocante aos seus efeitos legais, tendo em vista que lhe foi atribuída a responsabilidade pela retenção do ICMS relativa às operações subsequentes nas vendas de combustíveis e lubrificantes. Cita a doutrina do jurista Hely Lopes Meirelles, na obra Direito Administrativo Brasileiro, que diz ser ato nulo aquele que nasce com vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos ou no procedimento formativo. Frisa que configuradas infringências aos princípios basilares do sistema tributário - a legalidade e tipicidade - que permitem excluir dúvidas quanto ao momento de constituição da obrigação tributária, sendo incontestável a observação de que as mercadorias por ele operacionalizadas -

álcool hidratado e combustível - estão enquadradas no regime da substituição tributário.

Explica que a empresa possui tradição no ramo em que atua, sempre diligenciando no cumprimento das obrigações fiscais junto ao poder público, no tocante ao cumprimento das obrigações fiscais concernentes ao imposto de competência estadual, o ICMS.

Ressalta que a substituição tributária é o regime em que a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário 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 ou atribuindo-a a este, em caráter supletivo, do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, nos termos do art. 128 do CTN.

Afirma que a Lei Complementar 123/06, ao tratar da substituição tributária do ICMS, definiu quais mercadorias estariam enquadradas neste regime tributário, razão pela qual, entende restar injustificada a exigibilidade deste crédito tributário, tendo em vista que a mercadoria (AEHC) já foi tributada em sua origem, por força de lei. Sobre o tema cita Hugo de Brito Machado.

Aduz 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. Portanto, não prevalece o entendimento da autoridade Autuante no sentido de requerer que sejam novamente tributadas as operações por ele praticadas, haja vista que tal ato seria arbitrário e discrepante.

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.

Diante disso, afirma que a acusação fiscal descreve que 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. Entretanto, o Autuante deixou de observar que o contribuinte não foi eleito pela legislação como sujeito passivo da relação jurídica tributária nas operações envolvendo o álcool etílico hidratado combustível (AEHC).

Destarte, entende que nas operações de comercialização com o mencionado produto, a obrigação de reter o ICMS devido nas operações subsequentes é sempre do remetente, conforme estabelecido na lei baiana que incorporou os dispositivos legais oriundos do Convênio ICMS nº 110/07.

Ressalta que, 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). Portanto, neste modelo tributário, aduz que 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.

Assevera que a acusação fiscal está eivada de vício de nulidade em virtude da ilegitimidade passiva apontada, sendo imperioso que este órgão julgador, composto de julgadores experientes e qualificados, declare nulo de pleno direito o Auto de Infração, sem adentrar ao mérito da acusação fiscal por ser dispensável.

Requer: (i) 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); (ii) a realização de perícia e diligência para que sejam confirmadas as alegações do contribuinte.

O Autuante presta informação fiscal fls.89/90. Diz que vem apresentar, nos termos do art. 127 do (RPAF/99), a informação fiscal acerca das razões apresentadas pela autuada em sua defesa, dissipando as dúvidas levantadas acerca do procedimento seguido na fiscalização e na lavratura do auto de infração, bem como, redarguindo especificamente e com fundamentação, cada ponto da defesa.

De pronto, diz esclarecer que a autuada só atacou em sua defesa a “Infração 01”, e é somente sobre essa infração, que presta as informações que seguem.

Afirma que analisando a escrita fiscal digital (EFD) apresentada pela autuada, constatou um fenômeno assombroso e intrigante: medidos fisicamente os estoques iniciais e finais a cada dia e registradas as entradas nos tanques e saídas pelos bicos de abastecimento, saltam aos olhos, os diversos ganhos de estoque físico de dezenas de milhares de litros de etanol - conforme valores contidos na planilha “LMC” no CD anexo ao auto de infração.

Aduz que consultando a legislação do setor, Portaria do DNC 26/92 e ABNT NBR 13787, percebe que ela não impõe um limite para esses ganhos, mas diz que, quando eles forem superiores a 0,6% dos estoques disponíveis (estoque inicial somado às entradas), deve haver a anotação de uma justificativa para tanto - conforme a instrução normativa anexa àquela portaria. Contudo, nenhuma justificativa foi apresentada para quaisquer dos ganhos anotados.

Prosegue explicando que sem uma única justificação sequer, a leitura dos volumes dos ganhos soa tão extravagante, que o próprio termo “ganho” se torna inadequado, pois, assim como 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 (força significativa) para expressar o que se pretendeu documentar, de modo que, o que adveio com certeza não foi um reles “ganho”.

Pergunta o que aconteceu. Como expressar adequadamente o fenômeno para o qual a autuada não deu qualquer explicação plausível e que, de fato, representa uma multiplicação de etanol que subverte as leis da natureza? Sem exagero, não há outra forma de se referir ao ocorrido, a não ser o chamando “milagre”, como no “milagre da multiplicação” contado nos evangelhos.

Assevera que aceitar o argumento da defesa de 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 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, diz crer que tudo aquilo que havia nos estoques da autuada foi originado das suas compras regulares documentadas e cuja responsabilidade tributária seria de outrem. E os ganhos? Responde que seria obra do bom Deus.

Contudo, afirma que por dever de ofício, necessita ser cético e descartar a hipótese do milagre. Por isso, construiu limites máximos, acima dos quais, com bastante folga, não haveria qualquer possibilidade de explicação fisicamente plausível para os “ganhos” registrados além de entradas sem documentação fiscal e sem tributação (vide anexo ao auto de infração), considerando uma margem de erro de 0,5% nos bicos de abastecimento (ERR\_MED, erro de medição) e a dilatação de 1,66% nos volumes disponíveis (VOL\_DISP) para comercialização (ERR\_DIL, erro de dilatação) – conforme demonstrativo anexo ao auto de infração. Dessa forma, diz que precisou os volumes de etanol que entraram nos estoques sem documentação fiscal travestidos de “ganhos” e, por conseguinte, sem tributação.

Prosegue explicando que feito isso, o art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96 autoriza presumir que houve a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do ICMS. E, sendo assim, por ter adquirido

mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, é da autuada a responsabilidade tributária solidária por todo o ICMS devido, calculado segundo a legislação tributária aplicável à circulação de AEHC.

Então, assevera que esses valores foram cobrados através da “Infração 01”, única contestada pela autuada, que aponta “deixou de proceder a 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” (infração de código 07.10.03 do Sistema de Lavratura de Crédito Tributários-SLCT-da SEFAZ-BA).

Nota que essa infração trata exatamente do ICMS que deveria ter sido cobrado sobre os combustíveis antes de efetivamente recebido pela autuada sem documentação fiscal e que a capituloção legal é a do artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96.

Por fim, aduz que esse enquadramento legal lhe parece adequado já que não vê nos procedimentos da autuada, dolo suficiente para a aplicação do art. 42, III, da mesma lei. Afinal, os valores foram registrados. É bem verdade que disfarçados de ganhos volumétricos, mas, ainda assim, registrados. Realmente, houve a intenção de omitir, mas o meio utilizado foi absolutamente ineficaz. Enfim, houve um crime impossível e só lhe restou punir o tipo infracional culposo. Daí a autuação.

#### VOTO

O presente auto de infração, acusa o contribuinte de 04 (quatro) irregularidades apuradas em ação fiscal. O autuado não contesta as infrações 02, 03 e 04, que ficam mantidas, considerando não haver lide a ser apreciada nestes itens.

No que tange ao pedido do impugnante para realização de diligência, não vislumbro qualquer necessidade de informações ou de conhecimentos técnicos especializados para o deslinde da matéria ora em questão, uma vez que os elementos já coligidos nos autos são suficientes para se firmar o juízo e convicção indispensáveis para a decisão da lide. Assim, com fulcro no art. 147, inciso I do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de diligência fiscal.

No que diz respeito à infração 01, acusa o contribuinte de falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O defensor arguiu nulidade, sob a alegação de que lhe foi atribuída a responsabilidade pela retenção do ICMS relativa às operações subsequentes nas vendas de combustíveis e lubrificantes, equivocadamente, considerando que as mercadorias por ele operacionalizadas - álcool hidratado e combustível - estão enquadradas no regime da substituição tributário, com fase de tributação encerrada.

Acrescentou 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 por ele praticadas.

Em sede de informação fiscal, o Autuante informou que em ação fiscal constatou Omissões de Entradas e de Saídas de Combustíveis, ocultadas como Ganhos ou Perdas Volumétricas, conforme demonstrativo fls.08/12. Afirmou ter apurado entradas de combustíveis sem documentação fiscal através de um levantamento específico intitulado “Ganhos de combustíveis fisicamente impossíveis” (etanol comum). O Autuante explicou que através da Movimentação Diária de Combustíveis registradas na EFD, registro 1300, apurou valores de ganhos volumétricos, bem

acima daqueles considerados normais pelos órgãos especializados de fiscalização, autuando tais ganhos.

Da análise dos elementos que compõem o presente processo, especialmente o levantamento fiscal que sustenta a autuação, verifico que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, 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, 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 à 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.

Sendo assim, 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.

Vale registrar, que nesse sentido tem sido as decisões referentes ao julgamento de processos que tratam dessa mesma matéria, como o brilhante voto do ilustre Relator ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA, presidente desta 3ª Junta de Julgamento Fiscal, no Acórdão JJF 0264/-03/19.

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.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE 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 269138.0014/19-2, lavrado contra **COPMETRO COOPERATIVA METROPOLITANA DE CONSUMO**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.721,00**, prevista no inciso IX, e XIII-A, alínea “l”, do art. 42 da Lei 7.014/96, e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR