

**A. I. Nº** - 281231.0007/20-3  
**AUTUADO** - M. E. D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCO ANTÔNIO PORTO CARMO e LUCAS XAVIER PESSOA  
**ORIGEM** - INFAZ COSTA DO CACAU  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 30/11/2020

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0205-03/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência/revisão fiscal. Rejeitadas as alegações de nulidade e de decadência. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 09/03/2020, refere-se à exigência de R\$2.859.055,10 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 04.07.01: Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015; dezembro de 2016; dezembro de 2017; dezembro de 2018; dezembro de 2019.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 58 a 92 do PAF. Inicialmente, requer que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais do autuado na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa ao PAF.

Frisa que ainda que em relação ao art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96, o lançamento de ofício procura amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, §4º, da Lei 7.014/96), especificamente de omissão de entradas que presume anterior omissão de receita, tudo conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelo autuante, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, que transcreveu.

Ressalta que o dispositivo transcrito, no que tange à constatação de presunção, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, e a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o autuado, anteriormente aos períodos indicados no Auto de Infração, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando receita não tributada (omissão de saída/receita).

Frisa que os autuantes retiraram do LMC informações registradas como ganhos, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Elegeram apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações como sendo “anuais”, porém usando apenas dados que seriam de supostos “ganhos diários” das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo” diário, sendo as quantidades

copiadas da EFD/LMC erigidas à condição de “aquisições sem NF”, ou seja, “omissões de entradas”, ocorrência que, a teor da Lei 7.014/96 e das Portarias 445/98 e 159/19, haveria que se levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Em preliminar, suscita a nulidade do lançamento, alegando ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF-BA, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e consequente cerceamento ao direito de defesa.

Afirma que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada. Apesar da acusação de que o autuado teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base nos dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte. Entende que, para se chegar à conclusão reportada no Auto de Infração, só dois caminhos poderiam ser adotados: efetiva auditoria de estoques ou flagrante de recebimento de mercadorias sem NF e sem a retenção do imposto.

Alega que os autuantes, apesar da citação à Portaria 445/98, se utilizaram apenas um dos dados registrados no LMC (ganho), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente e, assim, além de atentar contra o conjunto da norma que diz terem seguido, criaram quantidades absurdas de omissões de entradas. Não solicitaram, de forma antecedente ao lançamento, qualquer esclarecimento ao autuado, levando a efeito autuação inteiramente desprovida da base legal e sem comprovação da presunção que desejaram impor ao Contribuinte.

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

Diante da impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis à incidência do imposto, no máximo se atendidos outros requisitos legais, caberia aplicação do art. 11 da Portaria 445/98, com a redação atual, conforme já decidido pelo CONSEF. Cita os Acórdãos CJF Nº 0159-12/07 e CJF Nº 0337-11/09. Diz que o posicionamento já foi homologado pelo CONSEF, encontrando-se respaldado na Instrução Normativa 56/2002.

Afirma que no caso em lide, a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois as vendas não são mais tributadas. A determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização. Ainda que assim não fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade” aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF. Cita os Acórdãos CJF Nº 0114-12/19, CJF Nº 0343-11/12, CJF Nº 0350-11/11, CJF Nº 0387-12/12, JJF Nº 0240-02/11, CJF Nº 0205-11/18.

Transcreve os arts. 1º e 3º da Portaria 445/98 e diz que nos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração a apuração foi realizada por método não contemplado pela mencionada Portaria, nem por qualquer outro instrumento legal. Os Auditores usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas, os quais não foram levantados e sim copiados.

Diz que a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõem a Auditoria de Estoques foi utilizado, sendo esse mesmo elemento erigido à condição de “omissão”. Ainda que essa metodologia fosse regular, ao menos as perdas, também registradas, haveriam que ser consideradas, apurando-se ao final de cada exercício, se resíduos persistiram. Isso porque a Portaria 445/98, mesmo com a

redação dada pela Portaria 159/19, não contempla, e nem poderia contemplar, qualquer espécie de levantamento diário.

Afirma que não existe base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido. A multa de 100%, aplicada, também não encontra amparo legal. Julgando autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração. Cita os Acórdãos JJF Nº 0186/02-19, JJF Nº 0159-02/19, JJF Nº 0160-02/19, JJF Nº 0167-02/19.

Acrescenta que não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal. Diz que a 2ª CJF do CONSEF, em sessão realizada no dia 12/02/2020, em decisão unânime e com apoio do Representante da PGE, homologou o Acórdão 0160-02/19. Neste sentido, menciona outras decisões do CONSEF.

Alega inaplicabilidade da apuração com base apenas nos ganhos registrados no LMC, afirmando que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir pela simples constatação das quantidades. Diz ser impossível a efetiva ocorrência de ganhos diários de milhares de litros de combustível (5, 10, 15, 20 mil litros ou mais, por dia, de cada tipo de combustível). Assegura que são incontáveis também, as situações em que os ganhos são próximos às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques. As datas escolhidas são “espeçadas” pois as perdas que em uma regular auditoria compensariam os ganhos foram desprezadas (assim como os estoques, entradas e saídas).

Diz que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Precisava haver um “conluio” entre o autuado e o distribuidor visando prejudicar o Estado. Neste caso, entende ser fácil perceber que a condução da ação fiscal teria que ter o sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas.

Ressalta que, na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pelo autuado, cuja falha técnica perdurou sem identificação, que não teve oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. As quantidades adotadas no Auto de infração foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. O que os autuantes fizeram foi pegar somente os dias em que se registrou ganhos e erigir tais lançamentos a título de omissão, e nos dias em que foram registradas perdas, foram as mesmas desprezadas.

Reafirma que o erro foi do sistema, que pode ter, por exemplo, somado os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Não é fácil identificar o erro agora, mas que existiu é claro. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Entende que os autuantes não seguiram um roteiro, apenas e tão somente pinçaram uma parte dos lançamentos do próprio autuado em sua EFD/LMC, erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS. Afirma que nas situações cujas ementas foram transcritas nas razões de defesa, o CONSEF já descartou essa modalidade de apuração. As Portarias 445/98 e 159/19, que dispõem sobre os procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias, não foi levado a efeito no presente caso.

Cita o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, alegando que não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma. Sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, através da qual se pode obter comprovação da omissão de registro de entradas, o que se faria, segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as perdas em cada período.

Entende que a utilização isolada do parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, mencionado no Auto de Infração como suposto enquadramento legal da ocorrência, cria uma nova hipótese de “presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto”, não contemplada no §4º da Lei 7.014/96, portanto, claramente ilegal.

Alega que outro vício na apuração, diz respeito a “constatação diária” dos ganhos e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. A apuração se reporta a exercícios fechados, em relação aos quais foram abandonados os estoques e demais dados. Considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária, entende que somente se pode interpretar a inovação feita pelo parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, como sendo em relação aos ganhos reais e diários, registrados, um dos componentes da auditoria de estoques. Transcreve o voto constante no Acórdão JF N° 0160-02/19.

Afirma que a Portaria 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no Auto de Infração fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Porém, essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma Instrução Normativa.

Mais um ponto que destaca, se reporta aos registros LMC/1300 da EFD, utilizados na apuração. Diz que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. Afirma que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia aos autuantes, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar o autuado para que fizesse as devidas correções. Sobre o tema, menciona voto do julgador José Raimundo Conceição.

Entende que, se o autuado cometeu alguma infração, se limitou ao campo das obrigações acessórias: inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, de multa expressa em lei. Diz que ficou comprovado que a autuação recaiu sobre os volumes lançados equivocadamente pelo Autuado em sua EFD, a título de “ganhos”, não tendo sido realizada uma auditoria de estoques. Se não existe nexo entre a acusação e a realidade dos fatos, não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa seria com base no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96. Afirma que outras decisões do CONSEF, em casos similares, se aplicam ao presente, objetivando afastar qualquer possibilidade de dúvidas quanto à nulidade do procedimento fiscal, transcreve outros julgados do CONSEF.

Em relação ao art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96, alega que o mencionado dispositivo legal não possui qualquer relação com o caso em lide, sendo aplicável apenas para os casos de identificação da posse de mercadorias, para comercialização, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea. Diz ser aplicável nas situações de fiscalização de mercadorias em trânsito, ou mesmo de estabelecimento, quando existe o flagrante da existência de mercadorias, que devem ser inclusive apreendidas, sendo mais uma tentativa de se afastar a necessidade de apresentação de provas da presunção e de se aplicar, para tanto, qualquer dos roteiros legais disponíveis (inclusive contábeis).

Em relação ao mérito, alega que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas de uma parte dos dados inconsistentes declarados pelo próprio autuado. As quantidades absurdas de ganhos usadas de forma única, em relação ao todo o período autuado, demonstram a absoluta ineficácia da autuação, não existindo, no PAF, qualquer comprovação de que as aquisições foram de distribuidores e com a substituição tributária aplicada. O início da ação fiscal deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD.

Caso as questões prejudiciais sejam superadas, o defendente pede que seja determinada completa revisão do levantamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material. A revisão poderá, inclusive, atender ao disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma real auditoria de estoques, a observância de todas as formalidades aplicáveis demonstrará a ineficácia completa do lançamento.

Repete a alegação de que o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19 não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, os registros diários de “ganhos” são apenas um dos componentes da auditoria de

estoques e, mesmo assim, não podem ser considerados, para fins da auditoria regulada pela IN, diariamente e exclusivamente.

Diz que não há nos autos qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação; nenhum terceiro e nenhuma operação foram identificados; a acusação fiscal não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir.

Também alega que a Portaria 445/98 não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, haveria de se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, colocando à disposição toda a documentação que entender necessária e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação do autuado nos exercícios fiscalizados e para aplicação da IN 56/2007, revisão por fiscal estranho ao feito e, diante das questões jurídicas envolvidas, ouvida da PGE.

Pede e espera que o presente Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 96 a 101 dos autos. Reproduzem a descrição da infração e dizem que se encontram no PAF os Termos de Início de Fiscalização, Intimações e cientificação do referido Auto de Infração, além dos demonstrativos de suporte, constantes às fls. 07 a 49 do PAF e na mídia CD à fl. 53 contém gravados todos os demonstrativos.

Fazem uma síntese das alegações defensivas, destacando que em todo o tempo o autuado aludiu aos demonstrativos baseados no Registro 1300 da EFD que constituem o livro de Movimentação de Combustível (LMC); citou a ocorrência de “ganhos”, bem como a existência de “perdas”, lembrou o percentual de variação volumétrica acatada, de 1,8387% e reconheceu a existência dos demonstrativos que dão suporte à exigência fiscal.

Registram que nenhum valor específico ou quantidade específica foi contestado, nem mesmo qualquer data ou base de cálculo, alíquota, etc.

Quanto ao mérito, fazem uma avaliação na mesma ordem em que foi apresentada a defesa. Dizem que labora em equívoco o defendente, quando tenta vincular o tradicional roteiro de auditoria de estoques à apuração derivada do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98. Ressaltam que o setor de combustíveis, dada a sua relevância estratégica e de valores monumentais de comercialização, sempre recebeu especial atenção. E não é sem razão que quase toda a sua legislação é restrita à União, e essa legislação ordenou a contagem volumétrica diária dos combustíveis armazenados em todos os estabelecimentos distribuidores e varejistas, de modo a tentar lhe controlar diariamente, tal a sua volatilidade.

Apresentam o entendimento de que os registros do LMC apontam verdades similares aos inventários comerciais das empresas que comercializam quaisquer outros itens que não combustíveis e seus derivados.

Afirmam que a nova previsão do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 criou-se nova sistemática de aferir quantidades que podem caracterizar “omissões de entrada”, não se exigindo a comprovação de omissão de receitas anteriores, que seria redundante. Os registros declarados pela própria empresa são suficientes e idôneos para falarem por ela a qualquer Fisco.

Quanto ao pedido de nulidade da autuação, dizem que o fato de o autuado não ter se conformado com os elementos postos, todos verdadeiros, advindos dos seus próprios registros fiscais, não torna o Auto de Infração nulo ou inválido. Todos os elementos apresentados no Auto de Infração ocorreram de forma cronológica; os fatos ocorreram dentro da empresa, foram vistos por integrantes da empresa e registrados. A identificação pelo Fisco foi em ação fiscal legal, realizada por prepostos em atividade e competência legal inatacáveis. A mensuração das

quantidades e valores não recebeu da empresa qualquer contestação específica; tudo o que foi exposto pela defesa é meramente teórico, pois mira apenas o método.

Quanto ao argumento defensivo relacionado ao art. 11 da Portaria 445/98, afirmam que falta a empresa elidir a infração e que os julgamentos do CONSEF citados pelo defendente ocorreram em bases diferentes desta lide, sobretudo porque anteriores à égide da Portaria 159/19.

Sobre o pedido para retificação da EFD, dizem que não podem admitir, porque em razão de obrigações acessórias pode-se pagar uma infração principal, e os estoques foram quantificados, os registros foram lançados, os arquivos foram transmitidos e não houve qualquer irregularidade nisto. O LMC foi apresentado e dele foram utilizados os dados que constituem a infração.

Em relação ao pedido de revisão do lançamento, afirmam que se trata de prerrogativa do CONSEF e todas as alegações de nulidade ou improcedência foram refutadas, inexistindo qualquer óbice ao julgamento do PAF. Pedem a procedência do presente Auto de Infração.

Para a sessão de julgamento, o defendente apresenta Memorial, reproduzindo os termos da acusação fiscal, o enquadramento legal e da multa aplicada. Diz que em relação ao julgamento por “videoconferência”, se insurge. Apresenta o entendimento de que o Decreto nº 19.618/2020, apenas incluiu a possibilidade de realização do julgamento por videoconferência e essa possibilidade se encontra adstrita ao registro em edital, mas não somente a isso.

Diz que o julgamento por videoconferência sem a concordância do sujeito passivo, fere o princípio da publicidade dos atos administrativos, bem como prejudica sobremaneira o exercício da ampla defesa, na medida em que, sendo o processo “físico”, impede o exame dos autos durante, a constatação, pela defesa, dos elementos juntados pelo Autuante para sustentar suas alegações.

Pede a suspensão do julgamento, a fim de que seja o PAF convertido em diligência, para que o Autuado, através do seu representante legal, tenha “vistas do PAF e da informação fiscal”, sendo designada, assim que possível, sessão presencial, com a manutenção das suas garantias constitucionais e legais.

Também alega que existe matéria de ordem pública, não suscitada na defesa, que deve ser observada. A primeira, diz respeito à decadência dos fatos ocorridos até 11/03/15, posto que a apuração foi realizada de forma diária, com base então, em informações prestadas pelo Contribuinte (“operações declaradas”), passados mais de 5 anos. E não se diga que o lançamento tem como base dezembro de 2015, já que a contagem tem como lastro, conforme art. 150, § 4º, do CTN, o fato gerador e não eventual data “optada pela autoridade fiscal”.

Por fim, ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o AI tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos reais, entende que não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “*status*” de fato gerador do ICMS, conforme decidido recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica”.

Conclui reiterando o pedido de suspensão do julgamento, se decisão não for pela nulidade ou improcedência da autuação.

Na sessão de Julgamento, foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA Nº 11.026.

## VOTO

No Memorial e na sustentação oral, o defendente suscitou as seguintes questões de ordem, requerendo: (i) que o PAF ficasse sobrestado, até que o julgamento no CONSEF voltasse a ser realizado de forma presencial, com a alegação de que a sessão virtual, realizada via videoconferência, como está ocorrendo, cerceia seu direito de defesa, por isso, requereu a suspensão do julgamento; (ii) diligência à PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre

as questões jurídicas suscitadas em sua defesa; (iii) diligência para entrega ao autuado de cópia da informação fiscal e concessão de prazo para manifestação.

Essas preliminares foram apreciadas por esta 3ª JF, que, por unanimidade, decidiu pelo indeferimento dos pedidos da defesa, com os seguintes fundamentos: (i)

o julgamento das sessões de forma virtual está previsto na legislação baiana, e foi concedido o prazo previsto no Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, para o representante legal do autuado fazer sustentação oral, como o fez na presente sessão de julgamento, inexistindo qualquer prejuízo ou cerceamento de defesa. Acrescenta-se que a realização dos julgamentos nessa modalidade está prevista no art. 64-A do mencionado Regimento do 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; (ii) Em relação à intervenção da PGE/PROFIS, solicitada pelo autuado, entendo que nesta fase de julgamento, e no caso em exame, não se encontram as situações elencadas no art. 118 do RPAF/99 para solicitação de parecer; (iii) não se constatou necessidade de intimar o autuado para tomar conhecimento da informação fiscal, conforme previsto no § 7º do art. 127 do RPAF/BA, tendo em vista que não foram aduzidos fatos novos ou anexados aos autos novos demonstrativos pelos autuantes.

No Memorial apresentado, o defendente mencionou 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, constato que a matéria ali apreciada não se aplica aos fatos apurados no presente Auto de Infração. A referida decisão judicial, se refere à variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, que se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica, com a conclusão de que tal fenômeno não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Constato que a discussão travada neste PAF, é outra. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura, ou por qualquer outro fenômeno natural. Ou seja, a autuação fiscal não é decorrente de quantidades inerentes a variações volumétricas comuns aos revendedores de combustíveis. A exigência fiscal é consequência da falta de comprovação pelo Autuado quanto à origem de milhares de litros de combustíveis, tendo o defendente atribuído tais quantidades à variação volumétrica.

Em preliminar, o defendente suscitou a nulidade do lançamento, alegando ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF-BA, ou seja, por insegurança na determinação da infração, apuração das quantidades consideradas como omitidas, e consequente cerceamento ao direito de defesa.

Afirmou que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada. Disse que apesar da acusação de que o autuado teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base nos dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte. E, para se chegar à conclusão reportada no Auto de Infração, só dois caminhos poderiam ser adotados: efetiva auditoria de estoques ou flagrante de recebimento de mercadorias sem NF e sem a retenção do imposto.

De acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade, o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

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.

Entretanto, não obstante essa falta de 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.

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

Portanto, é inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal realizada neste sentido.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.

Constata-se, que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, como entendeu o defendente. O presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.

Sobre o enquadramento legal questionado pelo defendente, observo que não implica nulidade do lançamento caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente a autuação fiscal.

O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive as hipóteses do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Sobre a alegação defensiva de que há necessidade revisão fiscal, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, inciso I, “a” e “b” do RPAF-BA/99).

Em relação à decadência, também alegada pelo defendente, o entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado, e não pago, e tributo não declarado, e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação.

No presente Auto de Infração, foi apurado ICMS em decorrência da falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela legislação tributária.

Considerando que no levantamento fiscal se apurou imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173 inciso I do CTN: *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*. Portanto, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada pelo defendente.

Quanto ao mérito, os autuantes informaram que o imposto foi exigido do defendente na condição de responsável solidário, e o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, no art. 6º.

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.

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

Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária à 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 (5, 10, 15, 20, mil litros, ou

mais, por dia, de cada tipo de combustível). São incontáveis também as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais, e muitas vezes superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades 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 os autuantes pegaram somente os dias em que se registrou “ganhos”. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas. Apresentou o entendimento de que os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS. O erro foi do sistema, que pode ter, por exemplo, somado os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Não é fácil identificar o erro agora, mas que existiu é claro.

Quanto aos registros LMC/1300 da EFD, utilizados na apuração, o defendente alegou que as quantidades pinçadas pelos autuantes são tão absurdas, não refletem a realidade das movimentações diárias, e o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia aos autuantes, nos termos do art. 251 do RICMS-BA/2012, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar o autuado para que fizesse as devidas correções.

Observe que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

Vale ressaltar, que na intimação enviada ao defendente por meio de Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), foi solicitado ao contribuinte apresentar os dados relativos ao LMC, Registros 1300, 1310 e 1320, com a informação de que os mencionados registros não foram fornecidos na época própria, ou foram apresentados de forma incompleta. Portanto, foi concedida a oportunidade para o Contribuinte fazer os ajustes necessários e enviar os arquivos a salvo das incorreções alegadas, e tais correções não foram comprovadas nos autos.

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

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado pela ANP percentual admissível de perda de até 0,6%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.

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

A variação volumétrica, em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de

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

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

O autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), 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, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

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

Art. 10

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Entendo que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC acima do percentual permitido pela legislação. A modificação da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 apresentou orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD.

O autuado apresentou o entendimento de que, admitir a aplicação do Parágrafo único do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Observe, que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatarem saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos”, até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, os autuantes apuraram com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

Concordo com o posicionamento dos autuantes, de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos combustíveis e respectivas receitas, neste caso, não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Sobre as decisões deste CONSEF, citadas pelo defendente, as acusações fiscais se referem à falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, e no presente Auto de Infração foi exigido imposto do autuado na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, portanto, não se trata da mesma acusação fiscal, e como mencionado pelos autuantes, os julgamentos citados ocorreram em bases diferentes desta lide, sobretudo porque anteriores à égide da Portaria 159/19.

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

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96.

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

...

III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal.

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. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281231.0007/20-3**, lavrado contra **M. E. D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.859.055,10**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA