

**A. I. Nº** - 269138.0089/19-2  
**AUTUADO** - AERoclube COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTES** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 18/03/2021

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0017-01/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Foram constatados ganhos volumétricos, registrados no LMC/Registro 1300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Afastada a preliminar de nulidade suscitada. Indeferido o pedido de diligência. Retificada a multa aplicada. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 10/12/2019, refere-se à exigência de R\$587.281,44 de ICMS, acrescido da multa de 100%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade:

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 PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada 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, ocorrido em dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

Enquadramento legal: art. 4º, §4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23, §6º, inciso II, “b” da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 13/12/19 (DTE à fl. 12) e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 07/02/20, peça processual que se encontra anexada às fls. 15 a 51. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, conforme Instrumento de Procuração à fl. 61.

O Impugnante inicia sua peça defensiva transcrevendo a infração ora imputada, e solicita que, doravante, todas as intimações e notificações sejam encaminhadas para o endereço do profissional que subscreve a defesa, tudo conforme poderes especificados na procuração que anexou aos autos.

Em preliminar suscita a nulidade do lançamento, alegando que a Ordem de Serviço nº 505744/19 foi expedida para contribuinte diverso, ou seja, para o Posto Kalilandia Ltda. Considera que estando o lançamento baseado na referida O.S., é irregular a ação fiscal que lhe deu margem, e que a presente autuação carece de O.S. pertinente.

Aduz que embora os autuantes citem o art. 10, § único, da Portaria nº 445/98 (dispositivo que foi incluído pela Portaria nº 159/19), as imputações teriam suporte no art. 10, I, “b”, do mesmo diploma, que estabelece, para o caso de apuração de omissão do registrado de entradas de



mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, via regular auditoria de estoques, a cobrança do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

Dessa forma, entende preliminarmente que há nulidade da autuação, a teor do art. 18, incisos II e IV, “a” do RPAF, ou seja, por insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa.

Alega que não existe relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, o fato narrado no AI. Considera que a suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de VALOR ACRESCIDO.

Assevera que para que se possa cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, “b”, da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, necessário se torna, de forma antecedente, que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea “a” do inciso I, do mesmo artigo. Pontua que o lançamento da parte que se pretende cobrar, portanto, depende da existência da parcela que lhe antecede e de sua regular apuração, e que por via conexa, não se pode simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”, como também a norma não permite a utilização, diretamente, da variação volumétrica.

Acrescenta que a norma exige, sim, que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques, para depois, com base no pedido do ICMS que seria devido por responsabilidade solidária, se pedir o imposto decorrente, pertinente ao valor acrescido. Dizendo que como não encontrou no presente AI a devida e regular apuração, via regular auditoria de estoques, do imposto pertinente à responsabilidade solidária, considera que a autuação é NULA de pleno direito.

Dentro dessa ótica, pontua que se pode deduzir que o lançamento de ofício procura amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, tudo conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelos autuantes, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, que transcreveu.

De logo, ressalta que a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o autuado, anteriormente aos períodos indicados no AI, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, o fruto financeiro que essas vendas possibilitaram não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim, receita não tributada (omissão de receita).

Partindo dessa premissa legal, diz que no caso concreto, os autuantes retiraram, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Aponta que a ação fiscal elegeu apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fez totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziu o percentual de 1,8387%. Relata que o resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que no seu entendimento, a teor das Portarias 445/98 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Diante do acima exposto, ratifica o requerimento pela nulidade do lançamento, alegando ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF-BA, ou seja, também por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, da base de cálculo), e consequente cerceamento ao direito de defesa.

Entende que não existe nexo de causa e efeito entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Apesar de constar a 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 em dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte.

Aduz que os autuantes se utilizaram de 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 ter seguido, considera que os prepostos fiscais criaram quantidades ABSURDAS de omissões de entrada.

Observa que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque ainda que as operações anteriores realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

Ressalta que no caso, 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, como por exemplo, através de flagrante entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

Diante desse quadro de impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis à incidência do imposto, alega que, no máximo, caberia a aplicação do art. 11, da Portaria nº 445, com a redação atual, e menciona que o CONSEF assim tem decidido, citando o número dos acórdãos de algumas decisões.

Ressalta que essa posição, já homologada por este Órgão Julgador, encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa nº 56/2002, nos seus itens 1 e 2, que transcreve.

Diz que a Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, deixando claro, na sua exposição de motivos, que a orientação decorreu das “reiteradas decisões do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º, do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º, do art. 4º da Lei 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária”.

Acrescenta que foi mais adiante ainda, determinando que “caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º, da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”.

Assinala 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 tais vendas não são mais tributadas.

Diz que a determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), pois é sabido que o setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos ao regime de substituição tributária. Ainda que assim não o fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS, conforme exemplos que trouxe a colação, às fls. 20 a 26.

Apresenta o entendimento de que, ainda que se admita que a Portaria 445/98, superando a Lei, traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal



foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular.

Volta a alegar que como consta dos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria nº 445, nem por qualquer outro instrumento legal. Considera que outro instrumento a ser seguido seria a Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização. Alega que os autuantes usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas.

Entende que a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a Auditoria de Estoques, foi utilizado, sendo esse mesmo elemento erigido à condição de “omissão”. Acrescenta que 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 persistiriam.

Conclui 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.

Registra que, julgando autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração “criado pela autoridade fiscal”, conforme exemplos que colacionou às fls. 27 a 29.

Frisa que não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal. Alega que enviou ao fisco uma gama de dados sobre suas compras, vendas, estoques, etc, que foram desprezados, via EFD e DMA, afirmando que são compatíveis em relação aos volumes totais e faturamento.

Sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, alega que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pelos autuantes, pela simples constatação das quantidades. Enfatiza que é impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (2, 3, 5, 10, 15, 20, 25, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível), e que 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.

Assevera que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações.

Argumenta que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente feita pela Autuada, pois foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. Reclama que os autuante pegaram somente os dias em que se registrou “ganhos” e erigiram tais lançamentos a título de omissão, e que nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Salienta que o erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Reconhece que não é fácil identificar o erro agora, mas afirma que existiu, e que uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Pontua que a metodologia escolhida seguiu o status da própria e infeliz escrituração da Autuada, causando um desastre no lançamento, eivado de insegurança e irregularidades. Acrescenta que se os autuante validaram os lançamentos dos “ganhos”, haveriam que validar também as “perdas”, fazendo, ao menos, a devida compensação.

Reclama que os autuantes não seguiram um “roteiro legal”, apenas e tão somente pinçando parte dos lançamentos da própria autuada em sua EFD/LMC, desprezando as perdas, e mediante método não previsto em lei.

Sinaliza que nas situações cujas ementas foram transcritas, o CONSEF já descartou a adoção de



“modalidade de apuração não contemplada pela norma”. Ressalta que as Portarias 445/98 e 159/19, dispõem sobre “procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias”, como já abordado, e que não se provou que foi levada a efeito no presente caso. Entende que o parágrafo único do artigo 10 do Portaria 159/19, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma, e que sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques.

Considera que a utilização, isolada do § único do art. 10, da Portaria 159/19, mencionado no AI como 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 do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Diz que outra hipótese que precisa ser investigada diz respeito a “constatação diária” dos “ganhos”, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. Assevera que a apuração se reporta a exercícios fechados, em relação aos quais foram abandonados os estoques e demais dados. Ressalta que considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal), somente se pode interpretar a inovação feita pelo § 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.

Enfatiza que considerar de forma isolada a inovação feita pelo § único do art. 10 da Portaria 159/19, como sendo os ali mencionados “ganhos diários registrados” um dos componentes da auditoria de estoques, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Visando sustentar seu entendimento, transcreve o voto, preferido pelo Relator no Acórdão 0186-02/19.

Registra, também, 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 AI fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Diz que essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que, resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma IN, visando, de forma agressiva ao conjunto normativo e à Lei, a própria condução da ação fiscal.

Diz que mais um ponto que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na irregular e ilegal forma de apuração. As quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. Diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos Fiscais, seria conceder o prazo legal para a retificação. Entende que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Cita que caberia aos autuantes, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimarem o autuado para que fizesse as devidas correções.

Diz que lição aplicável ao caso, foi deixada pelo saudoso Julgador, Dr. José Raimundo Conceição, seguida pelos demais membros da 1ª JF, expressada na diligência levada a efeito na instrução do AI nº 206903.0001/16-0:

*“Incabível a simples sustentação fiscal de que todo o trabalho foi baseado na EFD do contribuinte, das suas Notas Fiscais Eletrônicas emitidas e recebidas, além das informações constantes dos sistemas da SEFAZ. A VERDADE MATERIAL DEVE SER PRESERVADA DE ACORDO COM A REALIDADE DOS FATOS”.*

*“As questões relativas às inconsistências na Escrituração Fiscal Digital não constituem fato gerador de ICMS e devem ser resolvidas na forma da legislação em vigor (art. 251 do RICMS BA-12) “.*

Entende que, se cometeu alguma infração, até contundente prova em contrário, se limitou ao campo das obrigações acessórias: inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, da multa expressa em lei, concluindo que, conforme amplamente demonstrado, a autuação é insegura e ilegal, pois impõe um verdadeiro regime de exceção, a contribuinte em



situação regular.

Além do entendimento de que o lançamento é nulo, alega que o enquadramento da multa imposta não é adequado, e que dentro do meio que considera ilegal, seria o art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Olhando pelo lado da multa aplicável, afirma que se tem mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. Enfatiza que a Portaria 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza, no item 1, do inciso I, “a”, que “a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo. Ao considerar que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, diz que a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração.

Cita outras decisões emanadas do CONSEF, em casos similares, que diz se aplicam à presente lide. Visando afastar qualquer possibilidade de dúvidas quanto à nulidade do procedimento fiscal, transcreve outros julgados do CONSEF, às fls. 41 a 49.

Quanto ao mérito, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados, que teriam sido declarados pelo próprio autuado, na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal.

Entende que não há que se falar em multa de 100%, e afirma que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, o que colará ao PAF. Por cautela, pede ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Assevera que o início da ação fiscal, diante de tantas evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD, e que não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme Lei nº 7.014/96.

Com lastro em todos os argumentos e elementos ora apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material. Repete que a autuação foi realizada a partir da extração de parte dos dados do LMC, e que as quantidades tributadas, sequer foram levantadas, pois se faria via auditoria de estoques.

Ressalta que de acordo com o quanto já questionado nas razões prejudiciais, o Parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 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%, diz que 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.

Afirma que a apuração, por exercício fechado, como normatizado pela Portaria nº 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas.

Entende que admitir a aplicação isolada do Parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei nº 7.014/96, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento.

Diz que na mesma ação fiscal (O.S. 505744/19) foi lavrado o A.I. 269138.0039/19-5. Acrescenta que os autuantes investigaram os registros de entradas do defendente e não identificaram notas fiscais de entradas, que não teriam sido registradas na escrita fiscal. Ressalta que tal fato comprova que o autuado não deixou de registrar suas entradas e que as mesmas foram respaldadas por documentação fiscal e pela devida retenção do ICMS. Afirma que não existe no PAF qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação. Considera que a acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e



interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. Aduz que contrário senso, as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, com notas fiscais, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Registra que já foi abordado nas preliminares, mais que volta a destacar que a Portaria 445/98, nesse aspecto, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança. Caberia ao Fisco, entendendo que os lançamentos realizados pelo autuado assim justificariam, a adoção de outros roteiros de auditoria, como preconizado pelo item 2 da Portaria 56, abstendo-se, por óbvio, de utilizar roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º da Lei 7.014/96.

Por fim, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos), e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, além de revisão por fiscal estranho ao feito. Pede e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

O Autuante à fl.54, diz que a petição da defesa da autuada foi anexada ao processo sem o instrumento de procuração que autorize o signatário a postular em nome do autuado. Opina que o processo deve retornar ao órgão preparador para desentranhar e arquivar a defesa, dando ciência ao autuado deste procedimento.

Às fls. 56/61, o Autuado se manifesta no processo. Apensa alterações contratuais do autuado e instrumento particular de mandato.

Após discussão sobre a matéria, em pauta suplementar, esta 1ª JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência (fl.62), à SAT/COPEC, a fim de que os autuantes prestassem a informação fiscal, apreciando de forma fundamentada as alegações defensivas, conforme disposto no § 6º, do art. 127 do RPAF/99. Caso fosse realizado algum ajuste ou apensado elemento novo, o autuado deveria ser cientificado a respeito.

O primeiro autuante prestou informação fiscal às fls. 66 a 80 (frente e verso) dos autos, inicialmente rebatendo as preliminares de nulidade suscitadas. Ratificou a fundamentação legal adotada para o lançamento fiscal, abordou os princípios da legalidade e da verdade material, defendeu a aplicação retroativa do parágrafo único, do art. 10, da Portaria 445/98, bem como afirmou inexistir presunção de omissão de entradas no procedimento fiscal realizado.

Disse que foi equivocada a conclusão do autuado de que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD, pois não se pode utilizar uma parte da sua escrita fiscal e contábil para fazer prova contra outra parte dessa escrita. Porém, destacou que o autuado pode demonstrar que seus registros na EFD estão equivocados, mas caberia a ele demonstrar com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem a incorreção dos lançamentos feitos na EFD.

Explicou que, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis (PRC), os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD. Em razão disso, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, admitindo que os levantamentos de estoques junto a postos revendedores de combustíveis não se limitem aos valores anualmente anotados no inventário. Essa alteração teria trazido novos procedimentos para a fiscalização que, com base no art. 144, §1º, do CTN, pode ser aplicado aos fatos geradores ocorridos antes de sua edição.

Ressaltou que o percentual de 1,8387%, citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)”.



Esse percentual foi estabelecido de forma conservadora, pois corresponde a três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC nº 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura”.

Explicou que, o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, estabelecida essa variação limite fisicamente possível, todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia. Isso posto, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Concluiu que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Trouxe conceitos acerca da escrituração de inventários e enfatizou que, no caso dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso, pois devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas, escriturados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008.

Acrescentou que existe no LMC e na EFD um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a variações volumétricas. Sendo que, 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).

Explicou, ainda, que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e depois consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba (registro 1320) e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado a cada dia no registro 1300.

Disse que em sua ação fiscal:

- 1 – refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum;
- 2 – verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum;
- 3 – checkou se os valores registrados tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300 e que também não encontrou qualquer divergência.

Ressaltou, porém, que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes, não se podendo simplesmente alegar que os erros de um dia se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes.

Destacou que um posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração



diária simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro da margem de 0,6%. Ademais, a margem da Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior a que o próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Acrescentou que, como o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente e, utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária uniformiza o entendimento de que acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido entradas omitidas.

Reiterou que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor, dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento, então, pode-se estabelecer com certeza absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado.

Mencionou que o STJ, no Recurso Especial (REsp) Nº 1.833.748 - SE (2018/0285259-0), decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP.

Disse que o fisco da Bahia utiliza um critério que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite imposto pela legislação são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Concluiu dizendo que a inclusão do parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 acrescentou um procedimento para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pelo próprio autuado e anotados na sua EFD.

Ressaltou que, conforme o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Port.445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98).

Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96. Assim, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN nº 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas da solidariedade prevista no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Acrescentou que, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido.

Explicou que, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Pelo contrário, os ganhos e perdas anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer erro.



Pontuou que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD deve ser feita pelo autuado, nos termos do art. 373, II, do CPC. Ressaltou que a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas.

Ao final, ratificou a autuação.

O autuado apresentou previamente à sessão de julgamento um memorial onde inicialmente volta a ratificar as alegações defensivas expostas na impugnação inicial.

Na oportunidade se insurge contra a realização de videoconferência para a realização do presente julgamento deste auto de infração, conforme previsto no art. 64-A (acrescentado pelo Decreto nº 19.618/20) do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592, de 04 de junho de 1999.

Entende que as realizações dos julgamentos por videoconferência deveriam depender da anuência do Contribuinte, pois não feriria o princípio da publicidade dos atos administrativos, bem como não prejudica o exercício da ampla defesa, devido à dificuldade do exame dos autos durante a sessão, principalmente em relação aos elementos juntados pelo autuante para sustentar suas alegações.

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

Informa também que o assunto se encontra sob a análise da PGE/PROFIS, a cargo do Dr. José Augusto Martins Júnior, objetivando a análise das questões de direito ali abordadas e emissão de parecer.

Acrescenta que acaso tal desiderato não seja alcançado desde já registra que, sem acesso à “Informação Fiscal”, não é possível o exercício regular do direito de defesa. Não obstante, considerando a extensa matéria de direito abordada, pede, de forma alternativa, que seja o PAF convertido em diligência à PGE/PROFIS, para análise e emissão de parecer.

Em seguida, novamente ratifica todo o conteúdo da defesa, pedindo especial atenção para as questões legais, que no seu entendimento envolvem a ilegalidade da Portaria 159/19, que alterou a Portaria 445/98, considerando que houve uma inovação no conjunto normativo.

Destaca que os demonstrativos sintéticos que foram ofertados para o exercício do direito de defesa não se prestam aos fins pretendidos, pois não conduzem à demonstração dos “ganhos excessivos”, os quais foram erigidos à condição de “fatos imponíveis”. Diz que o autuado recebeu apenas o demonstrativo (ANEXO) no qual constam as seguintes informações (em relação às quantidades): VOL\_DISP (A); VAL\_AJ\_GANHO (B); LIM\_SEFAZ ( $C = 1,8387\% \times A$ ); OM\_EMT ( $D = B - C$ ).

Alega que não consta nos demonstrativos ofertados ao autuado as quantidades dos “Estoques Escritural e dos Estoques de Fechamento”, e que dessa forma não se pode afirmar que os “ganhos erigidos a fatos geradores” representam a diferença entre os “estoques escriturais e os estoques de fechamento (medições).

Enfatiza que as quantidades apresentadas como “ganhos excessivos” ultrapassam a capacidade de armazenamento do estabelecimento. Informa que possui 4 tanques, a saber” ETANOL HIDRATADO COMUM (30 m<sup>3</sup> – 30 mil litros); Gasolina C COMUM (60 m<sup>3</sup> – 60 mil litros); Gasolina C Comum Aditivada (30 m<sup>3</sup> – 30 mil litros) e Óleo Diesel B S10 – Comum (15 m<sup>3</sup> – 15 mil litros). Afirmar que essas quantidades são os limites diários de armazenamento, e que é impossível ter no estabelecimento maiores, a não ser que se comprove que o estabelecimento possui algum “tanque clandestino” ou armazenamento em qualquer outro “recipiente”.



Aduz que somente nesse caso, caberia a cobrança do imposto com base no art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, restando comprovada a posse de mercadoria sem NF, e diz que não é o caso em apreço, pois nada foi provado.

Assevera que contrariando a capacidade de armazenamento do autuado, os demonstrativos entregues para o exercício do direito de defesa apresentam inúmeras quantidades, em diversos dias, que superam a capacidade dos tanques. A título de exemplos, apresenta abaixo dados que informa ter extraído da única planilha quantitativa que o autuado recebeu:

GASOLINA COMUM			Disponibilidade	Ganho	Limite de Ganho	Ganho
<b>excessivo</b>						
20170818	GASOLINA COMUM	320102001	42.033,000	24.776,130	772,861	24.003,269
20170819	GASOLINA COMUM	320102001	65.033,000	9.741,328	1.195,762	8.545,566
20170820	GASOLINA COMUM	320102001	58.091,000	9.890,301	1.068,119	8.822,182
20170823	GASOLINA COMUM	320102001	53.082,622	23.142,213	976,030	22.166,183
20170829	GASOLINA COMUM	320102001	56.428,698	19.585,857	1.037,554	18.548,303
20170901	GASOLINA COMUM	320102001	61.214,245	4.474,140	1.125,546	3.348,594
20170905	GASOLINA COMUM	320102001	46.500,514	19.530,472	855,005	18.675,467
20170917	GASOLINA COMUM	320102001	43.085,431	22.160,890	792,212	21.368,678
20170926	GASOLINA COMUM	320102001	52.331,000	23.048,377	962,210	22.086,167
20171004	GASOLINA COMUM	320102001	43.019,000	21.637,315	790,990	20.846,325
20171005	GASOLINA COMUM	320102001	44.123,000	22.207,688	811,290	21.396,398
20171010	GASOLINA COMUM	320102001	50.340,819	17.510,786	925,617	16.585,169
20171015	GASOLINA COMUM	320102001	54.784,593	10.396,733	1.007,324	9.389,409
20171017	GASOLINA COMUM	320102001	48.548,581	23.737,105	892,663	22.844,442
20171019	GASOLINA COMUM	320102001	55.625,973	13.878,305	1.022,795	12.855,510
20171102	GASOLINA COMUM	320102001	45.123,000	18.131,493	829,677	17.301,816
20171105	GASOLINA COMUM	320102001	59.220,942	3.403,855	1.088,895	2.314,960
20171109	GASOLINA COMUM	320102001	49.086,854	16.704,744	902,560	15.802,184
20171115	GASOLINA COMUM	320102001	45.425,522	23.109,333	835,239	22.274,094
20171119	GASOLINA COMUM	320102001	45.150,189	18.693,566	830,177	17.863,389
20171123	GASOLINA COMUM	320102001	49.558,129	22.854,601	911,225	21.943,376
20171127	GASOLINA COMUM	320102001	52.643,092	19.052,994	967,949	18.085,045
20171201	GASOLINA COMUM	320102001	38.616,923	28.922,812	710,049	28.212,763
20171207	GASOLINA COMUM	320102001	46.840,301	24.883,008	861,253	24.021,755
20171215	GASOLINA COMUM	320102001	39.565,172	24.964,906	727,485	24.237,421
20180202	GASOLINA	320102001	60.133,000	9.820,096	1.105,665	8.714,431



20180205	COMUM GASOLINA	320102001	53.041,294	18.851,119	975,270	17.875,849
20180207	COMUM GASOLINA	320102001	45.718,551	26.986,900	840,627	26.146,273
20180209	COMUM GASOLINA	320102001	59.978,919	6.459,222	1.102,832	5.356,390
20180213	COMUM GASOLINA	320102001	49.508,176	13.602,797	910,307	12.692,490
20180217	COMUM GASOLINA	320102001	49.394,123	15.987,996	908,210	15.079,786
20180221	COMUM GASOLINA	320102001	46.593,286	19.884,747	856,711	19.028,036
20180225	COMUM GASOLINA	320102001	48.640,215	16.289,740	894,348	15.395,392
20180301	COMUM GASOLINA	320102001	49.588,784	13.547,410	911,789	12.635,621
20180303	COMUM GASOLINA	320102001	52.675,051	13.385,024	968,536	12.416,488
20180307	COMUM GASOLINA	320102001	43.508,560	22.731,474	799,992	21.931,482
20180402	COMUM GASOLINA	320102001	45.123,000	20.381,086	829,677	19.551,409
20180405	COMUM GASOLINA	320102001	48.814,827	18.423,873	897,558	17.526,315
20180409	COMUM GASOLINA	320102001	42.720,501	27.287,610	785,502	26.502,108
20180411	COMUM GASOLINA	320102001	53.058,691	27.068,165	975,590	26.092,575
20180414	COMUM GASOLINA	320102001	43.097,040	23.905,292	792,425	23.112,867
20180415	COMUM GASOLINA	320102001	51.919,000	17.785,677	954,635	16.831,042
20180419	COMUM GASOLINA	320102001	38.829,378	23.841,602	713,956	23.127,646
20180421	COMUM GASOLINA	320102001	42.911,556	23.276,813	789,015	22.487,798
20180427	COMUM GASOLINA	320102001	40.863,591	24.256,432	751,359	23.505,073
20180429	COMUM GASOLINA	320102001	40.718,102	24.384,382	748,684	23.635,698

ETANOL COMUM excessivo			Disponibilidade	Ganho	Limite de Ganho	Ganho
20181111	ETANOL	810101001	21.274,981	16.105,601	391,183	15.714,418
20181114	ETANOL	810101001	23.459,765	14.105,178	431,355	13.673,823
20181117	ETANOL	810101001	20.114,413	11.183,021	369,844	10.813,177
20181119	ETANOL	810101001	25.895,948	17.504,584	476,149	17.028,435
20181121	ETANOL	810101001	27.443,382	18.408,647	504,601	17.904,046
20181127	ETANOL	810101001	28.919,000	21.907,105	531,734	21.375,371

Por fim, menciona que existe matéria de ordem pública, não suscitada na defesa, que deve ser analisada. Assevera que ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o AI tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos reais, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, apontando decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que diz ter inadmitido a própria “variação volumétrica”.

Transcreve o RECURSO ESPECIAL Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8), aduzindo que a decisão acima



reportada não permite que a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, independente de índices.

Ao final, pede a suspensão do julgamento, e que sejam atendidos os encaminhamentos acima solicitados (diligência à PGE e ao autuante), isso se a decisão não for de plano pela nulidade ou improcedência da autuação.

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

## VOTO

O defendente, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento.

Alegou que a Ordem de Serviço nº 505744/19, foi expedida para contribuinte diverso, ou seja, para o Posto Kalilândia Ltda. Considera que estando o lançamento baseado na referida O.S., é irregular a ação fiscal que lhe deu margem.

Todavia, registro que a ordem de serviço é um documento interno da administração fazendária, cuja emissão não interfere na constituição do crédito tributário. Como documento interno, a SEFAZ pode determinar a fiscalização de uma ou várias empresas, numa mesma Ordem de Serviço, sem óbice da legislação de que tal procedimento afete a formalidade necessária a autuação. Ademais, este fato não trouxe prejuízo ao Autuado, que exerceu seu direito de defesa sem qualquer cerceio. Rejeito, portanto, esta alegação.

O autuado arguiu, ainda, 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, por via conexa, da base de cálculo), e consequente cerceamento ao direito de defesa.

Observou que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque, as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

Ressaltou que, no caso, 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.

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.

Entretanto, no presente caso, 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, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas.



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.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação de mercadorias, decorrente da omissão do registro de entrada 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 2017 e dezembro de 2018.

Constata-se que o Auto de Infração não trata, portanto, de presunção de omissão de saídas, como alegou o defendente.

Verifico, ainda, que 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. Levantamentos estes que permitiram ao autuado contestar detalhadamente a infração, descabendo a alegação de que ficou impedido de exercer o seu direito de defesa na sua plenitude.

Friso, ainda, que as informações que o impugnante alega não constarem do demonstrativo do autuante, ou seja estoque inicial e final de cada dia (escriturais), são registrados pela própria empresa, sendo estes que foram utilizados pela fiscalização, descabendo arguição de falta de acesso, desconhecimento ou de cerceamento de defesa.

Destarte, não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a referida preliminar de nulidade, também apresentada nas razões de defesa.

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 autuação fiscal.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade de adiar o julgamento para ser realizado na forma convencional, e da realização de diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, e o representante do autuado pode fazer sustentação oral por vídeo conferência, sem qualquer prejuízo à defesa.

Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, não se constatou dúvida em relação aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro também o pedido de diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I, “a” e “b” do RPAF-BA/99).

Vale ainda ressaltar, que uma vez distribuído o PAF e prestada a informação fiscal, conforme previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA, somente se nesta forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador tem o dever de dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF. Claro que isso não impossibilita que o sujeito passivo tenha acesso a mencionada informação fiscal antes do julgamento, caso requeira ao órgão preparador.

Portanto, descabe a alegação defensiva de que as realizações dos julgamentos por videoconferência deveriam depender da anuência do Contribuinte, para não prejudicar o exercício da ampla defesa. A previsão para 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, de 04 de junho de 1999, 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.

Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

O imposto ora exigido do defendente, não decorre da “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, art. 6º.

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista de combustíveis, 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, no sentido 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, e que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas, que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias

Acrescentou, que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente. Aduziu, que as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. Apresentou o entendimento de que os erros na EFD, foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS.

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

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, e tais registros, devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. 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.

Observo 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, é 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 o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual respeitado pelo autuante no levantamento 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 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.

Volto a lembrar, 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, 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), cujo julgamento realizado por esta JJF foi pela procedência do feito, como também é devido 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, imposto que está sendo objeto do presente lançamento.

Vale salientar, que a 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).*

A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em falar em descabimento da



retroatividade na presente situação.

Descabe, portanto, o entendimento do autuado 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. Ademais, 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 7.629/99.

Ressalto, que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constata 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, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

A exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos volumes de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas, não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Cabe frisar, que a Portaria DNC nº 26/1992, estabeleceu o limite de 0,6% para variação de volume em função da temperatura dos combustíveis, sendo que o parágrafo único, do art. 10, da Portaria nº 445/98, adotou um percentual bem mais conservador (1,8387%), mais que três vezes o estipulado pela DNC, sendo que o autuado, em sua defesa, não apresentou qualquer número ou demonstrativo que pudesse contrapor aos elaborados pela ação fiscal.

Por outro lado, o autuante demonstrou a ocorrência das diferenças de quantidades de entradas dos produtos gasolina comum, gasolina aditivada, etanol hidratado comum e óleo diesel S10 comum, através das seguintes planilhas: Planilha do Cálculo das Infrações (fls. 03/04 – frente e verso), Planilha Ganhos - Omissão de Entradas (fls. 04 a 07 – frente e verso), Planilha Custo Médio Unitário (fls. 07 a 09 – frente e verso) e Inventário (fl. 10).

Sobre os acórdãos deste CONSEF, citados pelo defendente, os mesmos devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vinculam a decisão desse relator.

Quanto à argumentação do patrono do autuado, em memorial apresentado antes da Sessão de Julgamento, de que as quantidades apresentadas como “ganhos excessivos” ultrapassam a capacidade de armazenamento do estabelecimento, verifico que não foi constatado no levantamento realizado, nenhuma cobrança de omissão em quantidade maior que a capacidade dos tanques informadas.

Ressalto, que o valor disponível constante da planilha do autuante, se refere ao total da soma do estoque inicial mais as entradas no dia, não quer dizer que seja este o estoque final do dia.

De qualquer modo, de acordo com o que dispõe o art. 141 do RPAF-BA/99, se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação, o que não foi feito para a referida alegação.

Em relação à decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, mencionada pelo impugnante em seu memorial (Recurso Especial Nº 1884431 - PB 2020/0174822-8), da leitura do referido Acórdão depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se confunde com a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.



Neste processo, a discussão é outra. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura, ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

Destarte, concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas a infração, a acusação fiscal está correta, relativamente à falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ficando, portanto, caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Por fim, a infração em exame decorre da que foi imputada ao autuado no Auto de Infração nº 269138.0088/19-6, que como mencionado mais acima, já foi objeto de deliberação por esta Junta de Julgamento Fiscal com decisão pela procedência total.

Em relação à multa de 100%, 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 a alegação defensiva de que o percentual da multa deveria ser de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, pelo que retifico.

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.

De tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0089/19-2**, lavrado contra **AERoclube Comércio de Derivados de Petróleo Ltda.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$587.281,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2021

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR