

A. I. Nº - 281231.0005/20-0
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 – 06/08/2021

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0103-01/21-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS (COMBUSTÍVEIS). EXIGÊNCIA COM BASE EM VERIFICAÇÃO DE GANHOS VOLUMÉTRICOS REGISTRADOS NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD ACIMA DOS ÍNDICES ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Auto de Infração referente a exigência do imposto por solidariedade julgado procedente pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal. O autuado adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Retificada a multa aplicada para 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de diligência. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 09/03/2020, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$661.128,56, acrescido da multa de 100%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, 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.*

Período de ocorrência: dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Consta às fls. 5/6 dos autos demonstrativo de apuração do ICMS devido por antecipação tributária de responsabilidade própria por ter adquirido mercadorias sem documentação fiscal e, consequentemente, falta de registro destas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices superiores ao admitido pela ANP, registrados no LMC/Registro 1300 da EFD.

Consta à fl. 7 Intimação para emissão de documentos eletrônicos (NF-e, CT-e) – Omisso, via DTE, com data de postagem em 23/12/2019 e data de leitura em 26/12/2019.

Consta às fls. 9 a 44 o demonstrativo “AUDITORIA ESPECIAL POSTOS DE COMBUSTÍVEIS – LMC E DEMONSTRATIVOS DAS OMISSÕES DE ENTRADAS POR EXCEDENTES DE GANHOS – PORTARIA 445/98 – ANEXO 1”.

Consta à fl. 47 um CD contendo os demonstrativos elaborados pelos autuantes e às fls.48/49 consta

a cientificação da lavratura de Auto de Infração, via DTE, cuja postagem ocorreu em data de 11/03/2020 e a ciência do Contribuinte em data de 12/03/2020.

Consta à fl. 50 um registro do “SIPRO – SISTEMA PROTOCOLO – INFORMAÇÕES DO PROCESSO”, sob o nº. 054635/2020-8, no qual há indicação de se tratar de “Categoria” Processo Administrativo Fiscal e “Tipo” Defesa, sendo que a data do “Cadastramento” ocorreu em 06/07/2020, sendo que às fls. 51 a 88 consta a referida Defesa, contudo, sem a assinatura do advogado, assim como sem o instrumento particular de mandato que também não foi trazido aos autos.

Na sessão de julgamento realizada em 15/06/2021, o ilustre patrono do Contribuinte se manifestou no sentido de apresentação da Defesa assinada, inclusive ressaltou que a procuração atinente ao presente PAF já houvera sido assinada em data de 17/04/2020, conforme apresentou na referida sessão de julgamento.

Em face à alegação do referido patrono do autuado que, inclusive, ficou de enviar tanto a Defesa assinada como a procuração à secretária desta 1ª Junta de Julgamento Fiscal para juntada aos autos, o julgamento foi adiado com a concordância de todos os Julgadores.

Conforme aduzido pelo impugnante este encaminhou os elementos acima aduzidos com a devida comprovação de que efetuara anteriormente a remessa ao órgão competente da repartição fazendária, sendo que o referido órgão, por equívoco, juntou aos autos a Defesa que estava sem assinatura em vez de acostar a Defesa devidamente assinada. Este equívoco foi corrigido o que permite dar prosseguimento a lide, conforme relatório que passo a apresentar.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou Defesa. 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.

Esclarece que muito embora os autuantes mencionem o art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 (dispositivo que foi incluído pela Portaria n. 159/19), o lançamento teria suporte no art. 10, I, “b”, do mesmo diploma que estabelece, para o caso de apuração de omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, via regular auditoria de estoques, a de cobrança do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I do referido artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei n. 7.014/96).

Diz 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 transcreve.

Ressalta que o dispositivo referido, 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, conseqüentemente, 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, JJF Nº 0192-02/19, JJF Nº. 0121-03/19, CJF Nº. 0087-11/18, CJF Nº. 0036-12/19.

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 Nº 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 prestaram Informação Fiscal (fls. 98 a 110). Transcrevem a descrição da infração e informam que a parcela deduzida foi objeto de exigência fiscal, mediante o Auto de Infração nº. 281231.0007/20-3, que trata da falta de recolhimento do ICMS na qualidade de responsável solidário. Esclarecem que os valores que foram exigidos a este título, e que foram deduzidos na presente exigência fiscal, estão informados na planilha de fl.05 (antepenúltima coluna).

Reportam-se sobre todos os tópicos aduzidos pelo impugnante, item por item, atinentes às nulidades arguidas, bem como às razões de mérito. Afirmam que houve por parte da auditoria estrita observância do mandamento legal, conforme consta no processo. Observam que o dispositivo mencionado na peça defensiva diz respeito ao cálculo do ICMS exigido de responsabilidade própria, é verdade, contudo, dizem que exclusão que o impugnante pretende impor da matéria tratada no parágrafo único do art. 10, não tem nenhuma relação com o afirmado na defesa. Assinalam que o art. 10, I, “b” disciplina a forma de cálculo do ICMS, enquanto o dispositivo refutado pelo autuado trata da identificação da materialidade da infração. Destacam que a situação tratada no dispositivo citado se refere às situações em que se aplica a MVA, sendo que no caso em tela, por se tratar de combustíveis, a metodologia é outra.

Tecem outras considerações sobre as alegações defensivas e, conclusivamente, opinam pela procedência do Auto de Infração.

Na sessão de Julgamento realizada 18/06/2021 o ilustre patrono do autuado, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA Nº 11.026, na sustentação oral aduziu que enviara à secretária da Junta de Julgamento Fiscal um Memorial, tendo ocorrido que referido Memorial não constava nos autos e não fora levado ao conhecimento do Relator, razão pela qual houve um pedido de vista por parte de um membro da JJF, a fim de que o julgamento pudesse ocorrer em sessão de julgamento posterior com todos os elementos que deveriam constar nos autos.

No Memorial apresentado pelo impugnante este observa que o enquadramento legal, inserido no presente Auto de Infração, se reporta aos artigos 4, § 4º e 6º, inciso IV, c/c art. 23, § 6º, inciso II, da Lei 7.014/96, entretanto, lembra que a exigência inserta no presente Auto de Infração, no caso Infração – 04.07.02, obrigatoriamente, decorre da Infração 04.07.01, que por sua vez se encontra legalmente atrelada ao 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, c/c o art. 23-A, inciso II, cuja redação reproduz.

Sustenta que desse modo, são inafastáveis as seguintes conclusões, suficientes para a nulidade da autuação:

A - A Lei 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS, em decorrência de ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, por presunção;

B – A fundamentação do lançamento é a presunção, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo;

C – O disposto no art. 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de flagrante da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, apesar de absurda hipótese, de que essa “posse” se presume ter existido, de 2015 a 2018;

D – Não se pode ao afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, notadamente sem que seja reaberto o prazo de defesa.

Salienta que conforme decisões transcreve, da 2ª CJF do CONSEF, em situações exatamente iguais, já se firmou o entendimento de que a cobrança, feita com base apenas nos dados lançados no LMC, é “presunção”, e a Portaria 159/19 não retira esse condão. Afirma que pelo contrário, o enquadramento legal lançado no Auto de Infração deixa clara essa constatação. Aduz que neste mesmo sentido, a 1ª JJF proferiu o Acórdão JJF 0052-01/02VD (anexo), reconhecendo que a apuração trata da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96. Alega que a alteração, porventura realizada feita pela JJF, afetará todo o PAF, contaminando-o com vícios insanáveis.

Reporta-se sobre a aplicabilidade da Instrução Normativa n. 56/07.

Alega que sendo, portanto, embasada a autuação na presunção prevista no artigo 4º, § 4º, inciso IV e art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, com a base de cálculo dimensionada em decorrência do art. 23-A, inciso II, da mesma Lei, necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa 56/07, nos seus itens 1 a 4, cuja redação reproduz.

05. Prevê a norma, portanto, que nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação aqui inafastável, deve ser cobrado o imposto sobre a PROPORÇÃO DOS VALORES RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES SUJEITAS O REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO, AFASTADA A IMPOSIÇÃO SOBRE IMPORTÂNCIAS PERTINENTES A OPERAÇÕES SUJEITAS À ISENÇÃO, NÃO-INCIDÊNCIA E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

06. Para que tal regra, de exclusão, não seja seguida, a IN exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no termo de encerramento da ação fiscal, sob pena, inclusive, de “não registro do auto de infração”.

07. Se pergunta: caso um dos “combustíveis” fosse sujeito ao regime normal, não se aplicaria a cobrança, por presunção, apenas sobre os valores a ele correspondentes? A resposta é óbvia e se encontra respondida nos muitos julgados do CONSEF, transcritos na defesa e não combatidos pela JJF.

Diz que ainda que não seja reconhecida a nulidade, a IN 56/07, por si só, elide a acusação de “omissão de entradas”. Invoca e reproduz os artigos 6º e 7º, I, II da Portaria 445/98, referente a “Omissão de Entradas”.

Afirma que a Portaria 445, sem fazer qualquer distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, orienta que a “falta de contabilização de entradas/omissão de entradas” significa, na forma da Lei 7.014/96, “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto”, ou seja, de “omissão de saídas anteriores”. Diz que em se tratando de mercadorias sujeitas à ST, as operações anteriores não seriam tributáveis.

Observa que a IN 56/07 conclui que nesses casos não se aplicam os “roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96”, pois essa aplicação redundaria na inexistência de imposto a pagar, justamente em pela necessidade de se fazer a proporcionalidade que a mesma norma infralegal determina. Afirma que a IN 56/07, portanto, determina a nulidade e improcedência da autuação. Alega que a fiscalização deveria ser levada a efeito mediante outros roteiros usuais, previstos na IN 310/90, notadamente contábeis. Diz que a alteração que vem sendo feita pelas Egrégias Juntas do CONSEF, afastando a hipótese de presunção, implica em modificação do fulcro do Auto de Infração, sem base legal, o que ensejará mais vícios ao PAF.

Reporta-se sobre a responsabilidade tributária prevista na Lei nº. 7.014/96. Ilegitimidade passiva do autuado.

Reproduz o artigo 8º da Lei nº. 7.014/96, para dizer que referida Lei seguiu a competência que lhe foi concedida pelo art. 128, do Código Tributário Nacional, atribuindo responsabilidade ao industrial.

Acrescenta que o artigo 10, I, “a” e “b”, da Portaria 445/98, utilizado pela JJF, portanto é flagrantemente ilegal, haja vista que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal. Neste sentido, reproduz o artigo 128 do CTN.

Acrescenta que a autuação distorce completamente a Lei 7.014/92, pois *atribui ao varejista a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, sem respaldo legal para tanto*. Diz que essa atribuição se encontra inteiramente dissociada da disposição legal invocada, em detrimento da empresa e à defesa. Sustenta que o autuado é sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo, bem como a Portaria 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b”, é ilegal. Assevera que o lançamento é nulo de pleno direito.

Reporta-se sobre a Portaria nº. 445/98. Ofensa ao procedimento regular.

Salienta que a Portaria 445/98 foi editada para dispor *sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias*.

Assevera que inexistente na Portaria 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme arts. 1º, 2º e 3º.

17. Invoca e reproduz os artigos 6º, 7º, I, II, da Portaria n. 445/98 para dizer que está aliada com a Lei 7.014/96, na Seção que trata da ‘Omissão de Entradas de Mercadorias’.

Frisa que a Portaria 445/98, até esse ponto, se encontra em consonância com a Lei 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos, únicos e legais, da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário. Diz que a Lei 7.014/96, ao regular a matéria, não faz distinção, para a apuração do fato gerador presumido, entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária. Acrescenta que a Portaria 445/98 também não o faz, nem poderia fazê-lo.

Ressalta que a ilegal Portaria 159/19, no art. 3º, incisos I a XII, trouxe algum “benefício” aos Contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da “omissão de entradas”. Observa que a exceção feita foi justamente para o segmento de varejo de combustíveis, em relação ao qual a aludida Portaria, no art. 10, criou o parágrafo único, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador.

Consigna que em 2018 um dos estabelecimentos da empresa, CNPJ 015.151.046/0024-75, foi “alvo” de quatro autuações fundamentadas no mesmo método ora combatido, tendo o CONSEF rejeitado de forma veemente, como se pode auferir das ementas que transcreve.

Observa que as apurações já rejeitadas pelo CONSEF foram feitas exclusivamente através do mesmo método ora atacado (sobre lançamentos na EFD/LMC/Registro 1300), sem o exame de qualquer outro documento ou informação, fiscal ou contábil. Fiz que a única diferença foi a edição, em 2019, da Portaria 159, que transformou as informações do LMC, já existentes e acessíveis, em fato gerador do ICMS. Aduz que tais informações poderiam ser usadas, a teor do art. 144, § 1º, do CTN, como um dos componentes de uma regular apuração, porém nunca, e tão somente, como fato gerador da obrigação. Assinala que podem servir como um “indício” da existência de alguma irregularidade, que deve ser investigada e comprovada pelos meios legais e convencionais, até mesmo em atenção ao próprio art. 144, § 1º, que, na sua parte final, exclui da aplicação retroativa a atribuição de responsabilidade a terceiros. Sustenta que o lançamento é nulo, por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

Reporta-se sobre a ilegalidade da Portaria n. 159/19.

Observa que a Portaria 159/19, no art. 3º, § 1º, incisos I a XII, instituiu “índices de perda”, a serem considerados no levantamento quantitativo. Registra que o Julgador tem entendido por essa motivação, que a Portaria é “benéfica” aos Contribuintes, tratando-se de um grande engano e erro absurdo de interpretação.

Alega que se a malfadada Portaria tivesse feito apenas essa “instituição de limites de tolerância”, seria benéfica aos Contribuintes, pois se aplicaria, ao segmento de varejo de combustíveis, 1,38%, contra 0.6% previsto por normas da ANP. Contudo, diz que o citado inciso XII excetua justamente o “*comércio varejista de combustíveis*”, criando o parágrafo único do art. 10, cuja redação reproduz, com ofensa direta ao art. 97, III, c/c o art. 103, I, do CTN, outra hipótese de fato gerador.

Diz que conforme claramente se constata, através da redação da Portaria 159, foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios (criados pelo DNP), sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV, da mesma Lei.

Afirma que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de “indício” de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades “excessivas”. Diz que tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como, aliás, determina a IN 56/07. Destaca que o uso dessas informações para o aprimoramento da ação fiscal atenderia o disposto no art. 144, § 1º, do CTN, mas a Portaria 159/19 não instituiu a obrigação da prestação da informação (Registro 1300/LMC/EFD) e sim que tal informação seria o próprio fato gerador. Alega que neste sentido, a base documental da empresa teria que ser avaliada (seus estoques, vendas e compras, em quantidades e valores), assim como sua escrita contábil, porém nada foi examinado. Consigna que a autuação, como visto, teve como fundamento uma única informação, que foi ilegalmente transformada pela Portaria 159/19 em fato gerador, com não menos ilegal aplicação retroativa. Ressalta ilegalidades flagrantes e absurdas.

Registra que tratando de matéria jurídica idêntica, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia já firmou entendimento no sentido de impossibilidade da utilização de norma infralegal, em desrespeito ao art. 97, IV, do CTN, aplicando-se, é evidente, igual interpretação ao inciso III, do mesmo artigo. Reproduz decisões recente do TJ Bahia, sobre o tema.

Reporta-se sobre a irretroatividade da Portaria n]. 159/19.

Salienta que a Portaria 159/19 foi publicada no dia 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no art. 167, III, do RPAF, no máximo se poderia a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, a partir desta data, conforme, aliás, nesse diapasão, sua própria redação “a omissão...SERÁ caracterizada” (futuro, dali em diante).

Invoca e reproduz o art. 100, inciso I, do CTN. Em relação à vigência da legislação tributária, observa que o mesmo CTN, no seu art. 103, inciso I, determina que *salvo disposição em contrário, entram em vigor, os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação*.

Acrescenta que o art. 144, do mesmo diploma legal, é taxativo ao dispor que o *lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada*” (destacou).

Observa que existe exceção para a aplicação retroativa da Lei, no caso o § 1º do art. 144, do CTN, cujo teor transcreve.

Afirma que a referida exceção não se aplica ao caso presente e chega a ser “maquiavélica” essa pretensão. Primeiro porque o art. 144 se reporta a Lei, estando a norma infralegal tratada nos arts. 100 e 103. Observa que o parágrafo único do art. 144 também se reporta à Lei, no seu sentido estrito. Alega que outra interpretação, fazendo alcançar a norma infralegal, implica em ofensa ao quanto estatuído pelo *caput* do artigo.

Segundo porque a Portaria 159/19 caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência, não se

poderia olvidar em sua aplicação “posteriormente à ocorrência do fato gerador”. Indaga qual seria o fato gerador, antecedente, suscetível de sua aplicação.

Terceiro, porque a “estranha portaria” não veio tão somente instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, com simples ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas, haja vista que o parágrafo único da referida Portaria 159 não encontra compatibilidade com o conteúdo da Portaria 445/90, que pretendeu alterar, fugindo inteiramente ao tema ali regulado: *“alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996”*. Aduz que a portaria não cria qualquer adendo ou amplitude os poderes da Fiscalização, que por evidente deve seguir o contexto da norma (Portaria 445), mas tão somente erige um fato, um dado, à condição de gerador do ICMS.

Quarto, porque, se a pretensão é conceder ao “crédito tributário” maiores garantias ou privilégios, o próprio dispositivo afasta a exceção em relação a “atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Portanto, ainda que se pudesse admitir a legalidade da Portaria 159, no que tange à criação do “fato gerador”, é uma aberração jurídica admitir a aplicação a fatos pretéritos. Sustenta que é ilegal, como visto, o lançamento de ofício.

Reporta-se sobre a verdade material.

Alega que se o desejo do Julgador é realmente “alcançar a verdade material”, como externado nas sessões de julgamentos, pelas Juntas e Câmaras, deve o CONSEF, ao menos, antes de prolatar qualquer decisão, investir de forma isenta na instrução do PAF, determinando diligência com o desiderato de apurar as reais movimentações, “anuais”, realizadas pelo Contribuinte, inclusive com aprofundamento da investigação. Sobre o tema verdade material invoca e reproduz, proferida de forma unânime pela 1ª Câmara do CONSEF, no Acórdão CJF Nº. 0268-11/16.

Assevera que qualquer outra posição vem de encontro à pretendida verdade material e deixa ainda mais clara a nulidade do lançamento, pois se estaria atribuindo às informações viciadas, com alteração da fundamentação do lançamento, com a “supressão da presunção”, o condão de fato gerador consumado, criado por norma infralegal, no caso Portaria.

Salienta que se deve atentar também para o fato de que a planilha apresentada no Auto de Infração lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos, e irreais, “ganhos”. Alega que a existência de erros de lançamentos provoca efeito cascata nos dias subsequentes, nos quais o sistema, também por falha, “faz ajustes automáticos”, visando as “compensações”. Diz que é por isso que aparecem dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”. Afirmar que uma apuração baseada nos estoques e nas totalizações das vendas, todas registradas e declaradas, comprovará que não existiram compras sem documentação fiscal. Acrescenta que esta apuração pode ser feita em quantidades e valores, nas escritas fiscal e contábil. Assevera que ao final, se é que o desejo é realmente a verdade material, se constará pela inexistência das omissões que o Auto de Infração deseja criar.

Exemplifica dizendo que, se a empresa em 2015, vendeu 1.000.000,000 de litros de gasolina comum, e os estoques, inicial e final, foram “zero”, seus lançamentos, fiscais e contábeis (quantidades e valores), devem comprovar que no mesmo período foram adquiridos 1.000.000,000 de litros. Alega que sendo verdadeira essa constatação, é evidente que qualquer informação acessória prestada, possui vícios (erros de sistema e falhas humanas). Aduz que em caso contrário, ou seja, se no mesmo caso a comprovação de aquisições totalizar 800.000,000 litros, significa dizer que 200.000,000 litros foram adquiridos sem documentação fiscal. Ressalta que investir na apuração da verdade material é a única forma de se fazer a desejada “justiça fiscal”.

Destaca que no caso em lide, existem erros flagrantes nos demonstrativos apresentados na autuação, sempre em detrimento do Contribuinte. Exemplifica dizendo que foi apresentada uma planilha denominada “LMC E DEMONSTRATIVO DAS OMISSÕES DE ENTRADAS POR EXCEDENTES DE GANHOS - PORTARIA 445/98 – ANEXO 1”, nas quais se encontra, em primeiro lugar, omissão de informações, pois constam nas mesmas “datas espaçadas”, sem as informações dos “fechamentos

dos dias anteriores (incluindo entradas, é claro)”, que naturalmente comporiam as “Disponibilidades” dos dias seguintes (dias autuados). Diz que as entradas lançadas muitas vezes são ínfimas e sem comprovações.

Alega que por outro lado, são incontáveis os dias em que as quantidades apontadas como sendo de “Fechamentos Físicos”, indicam “números fechados” (20.000,00, 10.000,00, 9.000,00, 7.000,00, etc), quantidades estas muito incomuns e que provavelmente refletem entradas e não estoques.

Acrescenta que o mais grave ainda, em grandes períodos as quantidades atribuídas no Auto de Infração como sendo “Estoques Físicos” não são as mesmas dos “Estoques de Abertura” do dia posterior. Diz que as diferenças entre tais quantidades representam milhares de litros, sendo evidente que o “Estoque de Fechamento” de um dia é o “Estoque de Abertura” do dia seguinte.

Nesse sentido, apresenta os seguintes exemplos:

GASOLINA COMUM – 15/05/15 a 13/06/15; 15/06/15 a 24/06/15 (nesse produto e exercício, praticamente todos os lançamentos divergem – estoque físico X abertura do dia posterior);

ETANOL – 14/05/15 a 29/06/15; 01/07/15 a 12/07/15; 15/07/15 a 21/08/15 (também nesse produto e exercício, praticamente todos os lançamentos divergem – estoque físico X abertura do dia posterior);

DISEL COMUM 15/05/15 a 09/06/15 (também nesse produto e exercício, praticamente todos os lançamentos divergem – estoque físico X abertura do dia posterior);

DIESEL S10 13/05/15 a 23/05/15 (também nesse produto e exercício, praticamente todos os lançamentos divergem – estoque físico X abertura do dia posterior).

Assevera que são inconsistentes as demonstrações apresentadas no Auto de Infração, o que tem levado as Câmaras do CONSEF, em casos similares, a determinar diligências para que os Autuantes apresentem no PAF, em cumprimento ao art. 46, do RPAF, todos os elementos necessários à segurança na apuração e ao regular exercício do direito de defesa. Consigna que caso não sejam acatados os pedidos de nulidade ou improcedência da autuação, solicita que o saneamento do processo seja realizado pela JJF.

Salienta que por cautela, na improvável hipótese de manutenção da arbitrária condenação, acrescenta pedido de dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único, do CTN, cuja redação reproduz.

Observa que o LMC foi instituído pela Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992, desse modo, os Contribuintes do ramo varejo de combustíveis desde 1992, obrigados por ato normativo, adotam, como prática, a apresentação do LMC e, conseqüentemente, das informações de “perdas” e “ganhos”, obrigação que, por si só, nunca foi considerada para fins de cobrança do imposto, como feito a partir da edição da Portaria 159/19.

Afirma que observada essa “prática reiterada”, o parágrafo único do art. 100 é impositivo, determinando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais, em consonância, ainda, com os precedentes do CONSEF que reproduz, no caso Acórdãos CJF Nº 0256-11/18 e CJF Nº 0260-11/18.

Solicitando “tratamento isonômico”, requer a dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja homologado o lançamento. Se mantida a sanção, pede o reenquadramento para o art. 42, inciso II, “f”, da Lei 7.014/96, pois o inciso III, “d”, do mesmo diploma legal, somente se aplica para as hipóteses alinhadas ao levantamento quantitativo/presunção.

Finaliza renovando a solicitação da busca da verdade material (tolhida de forma gritante pela JJF) e, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil da empresa, revisão do lançamento, pedindo a ouvida da PGE sobre toda a matéria de direito acima tratada, requer que seja declarada a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, se mantido o ilegal e infundado lançamento, para qualquer período, a dispensa da multa e acréscimos legais, ou o reenquadramento para o art. 42, inciso II, “f”, da Lei 7.014/96 – 60%.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do autuado, Dr. Fernando Marques Villa Flor OAB/BA Nº 11.026.

VOTO

A acusação fiscal é de que o autuado não recolheu o ICMS, por antecipação tributária, de sua própria responsabilidade, apurado em função do valor do PMPF, 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 legislação registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Constato que o lançamento de ofício em lide descreve com clareza a conduta infracional imputada ao autuado, identifica com precisão o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o montante do débito, a indicação dos dispositivos infringidos, inexistindo cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, portanto, estando revestido das formalidades legais, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, que o inquine de nulidade.

Conforme relatado, o impugnante apresentou impugnação e Memorial no qual vários tópicos que apresentou foram objeto de apreciação por parte da 3ª Junta de Julgamento Fiscal no julgamento do Auto de Infração nº. 281231.0007/20-3 que exigiu o ICMS devido por solidariedade, cuja vinculação com o presente processo é estreita, haja vista que o presente Auto de Infração exige o ICMS devido por antecipação tributária cujos dados e valores apurados resultaram na exigência do ICMS nas duas infrações.

Diante disso e por considerar que a apreciação feita pela 3ª JJF se coaduna perfeitamente com o meu entendimento sobre os tópicos suscitados na impugnação e no Memorial, reproduzo abaixo aqueles que considero pertinentes com o meu pensamento.

[...]

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;

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

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

[...]

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.

[...]

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 dívida 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).

Quanto aos tópicos do Memorial não aduzidos acima, cabe consignar que a ilegalidade alegada pelo impugnante dos atos normativos emanados de autoridade superior não podem ser apreciadas por esta Junta de Julgamento Fiscal, em face ao que determina o art. 167, I, II, do RPAF/BA/99.

Do mesmo modo, quanto a alegação defensiva de que a 1ª JJF considerou como presunção o levantamento fiscal noutro Auto de Infração, por certo que a indicação equivocada de que se tratava de presunção não pode prevalecer sobre a verdade dos fatos, haja vista que é de conhecimento geral que se tratando de constatação de omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não se exige o ICMS por presunção, mas, sim, por responsabilidade solidária por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documento fiscal e ao mesmo tempo o ICMS de responsabilidade própria devido por antecipação tributária.

Certamente que se fosse presunção não haveria a possibilidade de utilização do crédito fiscal referente ao ICMS devido por solidariedade na apuração do ICMS devido por antecipação tributária, conforme foi feito no presente caso.

Ultrapassados os questionamentos aduzidos pelo impugnante, passo a análise de mérito da autuação.

De início, cabe observar que no caso de apuração de omissão de entradas por Contribuintes que operam exclusivamente com mercadorias do regime de substituição tributária, a exemplo de postos de combustíveis, este assume a responsabilidade solidária pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal, portanto, sem prova de que o tributo fora recolhido, assim como pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), em razão de tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Verifico que a Fiscalização lavrou o Auto de Infração nº. 281231.0007/20-3 para exigir o ICMS devido por solidariedade e o presente Auto de Infração nº. 281231.0005/20-0 para exigir o ICMS devido por antecipação tributária.

O Auto de Infração nº. 281231.0007/20-3 foi julgado procedente em decisão unânime pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, conforme o Acórdão JJF Nº 0205-03/20, sendo que do voto do ilustre Julgador/Relator considero relevante reproduzir abaixo excertos do texto do referido voto, haja vista a vinculação existente entre aquele Auto de Infração com o Auto de Infração em exame:

[...]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.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

Sobre a alegação defensiva de que há necessidade de 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).

[...]

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.

[...]

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.

[...]

Observo, 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.

[...]

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.

Conforme visto da leitura dos trechos do voto acima reproduzidos, a conclusão dada pela 3ª JF apontou no sentido de procedência da autuação, *relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária*, em face de ter sido constatado ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98.

Nos termos da mencionada Portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%.

Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante exigiu o imposto do autuado na condição de responsável solidário, objeto do Auto de Infração nº. 281231.0007/20-3. Os valores exigidos no referido Auto de Infração não decorreram de presunção, conforme alegado pelo autuado, e foram considerados como crédito fiscal na apuração do imposto de que trata o presente Auto de Infração, devido pelo autuado por antecipação tributária, conforme demonstrativo de fls. 05/06.

É certo que no presente caso, em face à estreita vinculação entre as duas infrações, inclusive a utilização do crédito fiscal correspondente ao imposto devido por responsabilidade solidária, apurado no Auto de Infração nº 281231.0007/20-3, conforme se verifica no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA DE RESPONSABILIDADE PRÓPRIA, acostado à fl. 05 dos autos, no qual é possível identificar-se claramente a existência das colunas “ICMS PRÓPRIO”, “ICMS SOLIDÁRIO” e “ICMS DEVIDO”, sendo que o “ICMS DEVIDO” é resultante da diferença entre o “ICMS PRÓPRIO” deduzido o crédito fiscal referente ao “ICMS SOLIDÁRIO”, descabendo qualquer discussão sobre o imposto atinente à responsabilidade solidária, cuja decisão unânime proferida pela 3ª JF foi pela procedência da infração.

Na realidade, conforme consignado acima, em face à vinculação existente entre ambas as infrações, sendo que os valores exigidos no presente Auto de Infração são decorrentes precisamente dos valores da autuação apurados no Auto de Infração nº. 281231.0007/20-3, a infração é subsistente.

Entretanto, no que concerne à multa de 100% apontada no Auto de Infração, cumpre fazer um reparo, haja vista que aplicável à espécie a multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

No tocante ao pedido formulado pelo impugnante de dispensa da multa certamente que não tem este órgão julgador administrativo de primeira instância competência para tal apreciação e dispensa.

Quanto ao pedido do impugnante no sentido de que todas as intimações sejam encaminhadas ao endereço profissional que indica, consigno que inexistente óbice para que o pleito seja atendido, contudo, o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação do Contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281231.0005/20-0**, lavrado contra **M. E. D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$661.128,56**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d” do inciso II do art. 42 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” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de junho de 2021.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR