

A. I. Nº - 022073.0012/17-1  
AUTUADO - POSTOS MATARIPE ABASTECIMENTOS E SERVIÇOS LTDA.  
AUTUANTE - DANIEL ANTÔNIO DE JESUS QUERINO  
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13/02/2023

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0011-03/23-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; b) RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. O procedimento foi conduzido com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, o imposto devido. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 22/09/2017, refere-se à exigência de R\$ 174.576,87 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2013, 2014, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$ 133.247,25. Multa de 100%.

Infração 02 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2013, 2014, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$ 41.329,62. Multa de 60%.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 99 a 115 do PAF. Inicialmente, requer que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais do Autuado na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração que acostou aos autos.

Suscita a nulidade do lançamento alegando insegurança na determinação da infração e, consequentemente, cerceamento do direito de defesa. Reproduz o art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, e alega que em se tratando de “exercício fechado”, quando não é possível admitir que as mercadorias estariam “estocadas” a redação do AI indica ocorrência diversa, qual seja, de “aquisições de mercadoria sem documentação fiscal”. Tudo desagua na “presunção de omissão de receita”.

Como a auditoria só alcançou produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, a presunção de que vendas anteriores dos mesmos produtos sustentariam as aquisições não registradas dos mesmos produtos.

Alega que a ausência de prova em contrário, tais vendas seriam não tributadas, justamente em razão da substituição tributária. O que se conclui é que, em se tratando de produtos sujeitos ao aludido regime de substituição tributária, não se aplica a presunção de omissão de saídas/receita.

Entende que nesse caso, apenas o “flagrante da aquisição sem NF” ou a “apreensão das mercadorias estocadas” sustentariam a cobrança. Nesse sentido, cita decisões do CONSEF.

Ainda dentro desse mesmo tema, alega que haveria de ser reconhecida a nulidade da autuação, por absoluta insegurança na determinação da infração e, conseqüentemente, na apuração da base de cálculo, sendo tais vícios decorrentes da inadequação do roteiro de auditoria utilizado, ou seja, na impossibilidade de se presumir o fato gerador do ICMS. Transcreve o art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96.

Afirma que o caso concreto se enquadraria no inciso IV. Entretanto, para efeito da imposição da obrigação principal, haveria de se comprovar a efetividade da entrada não registrada, no que concerne à individualização da operação ou operações. Reproduz o art. 7º da Portaria nº 445/98.

Diz que a mencionada Portaria demonstra que “o fato gerador do ICMS não corre na entrada das mercadorias no estabelecimento”, sem distinguir mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração ou ao regime de substituição tributária.

Frisa que a exigência seria “embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais”. Pergunta qual seria a fundamentação de tal preceito, no caso concreto, na medida em que todas as operações que realizou não mais se encontram na cadeia de tributação.

Afirma que suas “operações anteriores”, que teriam sido realizadas sem a emissão de notas fiscais e teria gerado o recurso para suportar as compras cuja contabilização foi omitida, não estariam sujeitas à incidência do ICMS. O mesmo ocorre com as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Apresenta o entendimento de que a única forma de atribuir a “responsabilidade solidária” ao Autuado seria provar a existência de um conluio entre o fornecedor e o comprador (Autuado) atestando assim que vendas realizadas pelo primeiro não foram objeto da devida substituição.

Alega que não existindo tais provas, a constatação serve apenas como um indício de irregularidade. Nesse caso, haveria que serem adotados outros roteiros de apuração, notadamente com o desiderato de provar a ausência de contabilização (registro contábil das operações) e não apenas de registro fiscal. Destaca que a “auditoria de estoques”, constatando omissões de entradas, apenas indica ausência de registro fiscal, até porque nenhuma investigação contábil é realizada.

Afirma que ausente a comprovação da falta de contabilização e, portanto, demonstrado, no máximo, falta de registro fiscal de entradas, caberia a aplicação do disposto no art. 42, inciso XI da Lei 7.014/96. Diz que no CONSEF, a jurisprudência foi solidificada no sentido de não se admitir a aplicação da presunção sobre “mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária”, quando tais mercadorias são “preponderantes” na movimentação, a aplicação da presunção é vedada.

Quando “não preponderantes”, alega que se aplica a regra da “proporcionalidade” prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, tudo em consonância com os julgados que mencionou às fls. 108 a 110 do PAF.

Conclui que em razão da insegurança na determinação da infração, inaplicabilidade do enquadramento legal apontado, e conseqüente cerceamento do direito de defesa, pede a nulidade

da autuação, ou que, no máximo, seja aplicada a multa tratada no art. 42, inciso XI da Lei 7.014/96.

Quanto ao mérito, alega que a auditoria possui inúmeros vícios, começando pela falta de admissão das “perdas e ganhos”, legalmente admitidas na atividade de venda a varejo de combustíveis. Diz que o percentual de 0,6% sobre toda a movimentação é admitido como “perda normal”, não incidindo ICMS sobre o resultado da aplicação do mesmo sobre a movimentação anual, e o CONSEF, sobre esse tema, já proferiu diversas decisões. Cita como exemplos os Acórdãos CJF Nº 0160-12/10, CJF Nº 0121-12/11, CJF 0204-12/16.

Também alega que, no caso em lide, existem diversos erros na auditoria de estoques, que conduzem à ineficácia do lançamento, notadamente quando feita a aplicação da alegada “tolerância” sobre as ínfimas diferenças reais.

Dentre os erros cometidos, todos pontuados nos demonstrativos anexos, que acosta aos autos em meios físico e magnético, devidamente acompanhados das comprovações documentais devidas, destaca: não contagem de notas de entradas; divergências entre as aferições lançadas no AI e as constantes do LMC; diferenças entre quantidades de notas fiscais e aquelas consideradas na autuação. Informa que os demonstrativos anexos apontam cada erro para cada produto e em cada exercício. Além disso, coloca à disposição toda e qualquer documentação que o julgador entender necessária, visando a apuração da verdade material.

Como meio principal de prova, na improvável hipótese de serem ultrapassadas as questões prejudiciais levantadas, pede a realização de total revisão, por fiscal estranho ao feito, a partir dos elementos ora ofertados.

Diz que o caminho da revisão é procedimento comum no CONSEF, quando existem elementos contrários à exigência. Levado a efeito o trabalho revisional, de forma isenta e segura, a verdade material prevalecerá e o lançamento será considerado improcedente.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a posterior juntada de demonstrações e documentos, especialmente a revisão acima fundamentada. Pede que o presente Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 2146 a 2154 (VOLUME VII) dos autos. Reproduz a descrição das infrações, faz uma síntese das alegações defensivas e diz que foram refeitos os demonstrativos dos anos de 2013 a 2016, para incluir as notas fiscais não lançadas e excluir as notas fiscais em duplicidade.

Refeitos os demonstrativos dos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016, em razão da juntada pelo Defendente de notas fiscais não lançadas, e a retirada das notas fiscais em duplicidade.

Informa que anexa ao processo os novos demonstrativos dos cálculos das omissões e o demonstrativo da base de cálculo. Afirma que se efetuasse o cálculo de 0,6% sobre o valor das entradas, seria uma escrituração fictícia, uma vez que 0,6% é o limite máximo imposto pela Portaria, e não deve ser tomado como um dado fixo.

Entende que qualquer quantidade que fosse considerada a título de evaporação só iria aumentar o valor do ICMS reclamado, uma vez que esses valores seriam apropriados como saídas de combustíveis, conseqüentemente, deveria ter cobertura de entradas de mercadorias compatíveis para dar suporte ao movimento operacional de saídas de combustíveis.

Quanto às aferições, afirma que o máximo permitido pelo INMETRO são 20 litros por bico, Portaria 23/85, e os vinte litros são a capacidade exata do recipiente. Essa medida e procedimento de aferição, quem regula é a ANP.

Observa que, das fls. 1441 a 1558, as aferições de gasolina comum ultrapassam em 5.578 litros do limite das aferições dos dias 02/02/2015 a 29/12/2015.

Gasolina Podium, ano de 2015, as aferições constantes às fls. 1566/1639, há uma diferença de 1.021 litros computados a mais que ultrapassou o limite estabelecido, dias 05/01/2015 a 28/12/2015.

No ano de 2016, álcool, a soma das aferições constantes das fls. 1646/1751, ultrapassou em 3.315 litros o limite máximo da Portaria do INMETRO 23/85.

Do mesmo modo, gasolina aditivada do dia 04/01/2016, fls. 1848/1933, diferença de 4.231 litros. Faltando constatar as aferições dos outros dias, sempre a mais que o limite máximo estabelecido. Aferições de Gasolina Comum no ano de 2016, fls. 1948/2066. Quantidade que ultrapassa em 5.681 litros. Isto só o que foi apresentado no LMC pelo Defendente no PAF, faltando alguns meses para verificar, como feito pela Fiscalização do dia 01/01/2013 a 31/12/2016, com as aferições, no caso das perdas e ganhos, observa que a diferença de 0,6% para perda é a mesma para os ganhos.

Informa que para efeitos de levantamento de estoque, as perdas computadas nos exercícios, e que constam no demonstrativo específico, são alocadas no item saídas com notas fiscais. As aferições e os ganhos computados no exercício, e que constam do demonstrativo de estoque foram alocados no item entradas com notas fiscais. Anexa novos demonstrativos, fls. 2155 a 2209 do PAF.

O Defendente apresentou manifestação às fls. 2214 a 2220 do PAF. Inicialmente, renova o pedido de todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais do Autuado na ação administrativa, tudo conforme poderes especificados na procuração anexada ao PAF.

Também renova todos os termos da defesa e demonstrações apresentadas. De logo, argui a nulidade do ato praticado, por afronta ao art. 127, § 6º, do RPAF, na medida em que a “informação”, se por um lado é confusa, por outro não se manifestou sobre todos os pontos da defesa, especialmente itens 04 a 15. Existe também vício na alocação dos valores que seriam devidos, pois à fl. 01 do AI, versa sobre auditoria de estoques em exercícios fechados, meses de janeiro e fevereiro, assim como os valores das planilhas que deveriam ser correspondentes, de fls. 46 a 48, todas anexas.

Menciona que em 2013, por exemplo, o demonstrativo sintético do AI revela o valor total de R\$ 51.138,73 (omissões de entradas de gasolina comum, gasolina aditivada e álcool), valor que foi “partilhado” no AI, com datas de ocorrências diversas (31/12/2013 e 31/01/2014). No exercício de 2014, os demonstrativos de fls. 49 e 50 apontam para o valor total de R\$ 57.906,81, não espelhado às fls. 01 do AI. Mesma situação se apresenta em 2015 e 2016. Tais vícios contaminarão eventual constituição de título executivo, devendo, como medida protetiva do Erário, ser declarada a nulidade do lançamento.

Registra que as infrações foram apontadas para os exercícios de 2013 a 2016, assim distribuídas:

2013	O. Entrada	Omissão Saída
Gasolina Comum	53.807	-
Gasolina Aditivada	11.288	-
Gasolina Podium	-	23.001
Etanol	18.370	-
Diesel S10	-	9.264

2014	O. Entrada	Omissão Saída
Gasolina Comum	58.875	-



Gasolina Aditivada	11.515	-
Gasolina Podium	1.156	-
Etanol	13.952	-
Diesel S10	1.767	-

2015	O. Entrada	Omissão Saída
Gasolina Comum	14.172	-
Gasolina Aditivada	10.459	-
Gasolina Podium	6.043	-
Etanol	3.027	-
Diesel S10	1.613	-

2016	O. Entrada	Omissão Saída
Gasolina Comum	-	30.512
Gasolina Aditivada	12.439	-
Gasolina Podium	1.143	-
Etanol	5.689	-
Diesel S10	3.727	-

Alega que sem levar em consideração os fatores PERDAS e GANHOS, a auditoria apresenta quantidades divergentes, impondo inclusive acréscimos indevidos na autuação (que não constavam na acusação inicial).

No que tange às “perdas e ganhos”, afirma que deve ser observado que a vazia argumentação trazida implicaria na eliminação total da consideração das peculiaridades do varejo de combustíveis. Diz que o Autuante não entendeu que tais fatores não devem ser considerados para fins de aumentar ou diminuir entradas ou saídas, e sim como níveis de tolerância, seja para as entradas, seja nas saídas, que dentro do limite estabelecido, de 0,6%, não pode ser erigido à condição de omissão, justamente ante os aspectos inerentes à atividade (decorrentes da chamada variação volumétrica).

Em que pese tais aspectos, de logo se percebe, em 2013, a inclusão, no demonstrativo de fls. 25 (ou 2170), do produto “gasolina podium” e, em 2016, no demonstrativo de fls. 57 (ou 2208), de omissão de “gasolina comum”, que não constavam no AI e, portanto, não podem ser cobradas na presente ação fiscal, mesmo que se comprove as supostas omissões de entradas. Tais inclusões implicariam em alteração do lançamento e prejuízo à defesa, pois o Autuado, no mínimo, teria o direito a novo prazo de 60 dias, para se defender das novas acusações. Essas “diferenças”, se existentes e não consideradas como “variações volumétricas normais”, somente poderiam ser cobradas em nova ação fiscal.

Ressalta que as quantidades ora apresentadas, de produtos idênticos, de 2013 a 2016, denotam ainda mais estarem na margem de “erro”, decorrente da “variação volumétrica”, não podendo serem consideradas como omissões. Em 2013, as “omissões” apontadas, diante do volume de

compras e vendas, representam, em média, 0,00212946%. Em 2014 a 2016, as proporções são as seguintes: 0,00321390; 0,00242767; 0,00351305. Como visto, variações compatíveis e bem abaixo do limite legal de tolerância. Cita decisão do CONSEF, por meio do ACÓRDÃO CJF Nº 0204-12/05.

Acrescenta que no caso citado, cuja decisão contou com o apoio da PGE, as diferenças apuradas superaram em muito os índices da presente demanda. Transcreve o voto do Sr. Relator, seguido da maneira unânime, em contraposição, inclusive, ao quanto pregado pelo Autuante.

Ante o exposto, ficando reservado o direito da apresentação de novos argumentos, demonstrações e provas (em especial com relação aos produtos e valores indevidamente inseridos com a informação fiscal), e protestando, com lastro nos elementos já apresentados, por isenta revisão do lançamento, reiterando o pleito de nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

Segunda Informação Fiscal foi prestada pelo Autuante às fls. 2243 a 2255. Faz uma síntese dos fatos e das alegações defensivas. Diz que o Defendente não anexou a NF 996331 com 25.000 litros de gasolina comum e a NF 1037831 com 10.000 litros de gasolina comum, ficando modificado o demonstrativo do cálculo das omissões.

Informa que a abertura do Inventário e dos bicos de gasolina comum, no ano de 2013, consta à fl. 63. O encerramento do inventário e dos bicos consta à fl. 71.

Em relação ao álcool, informa que falta relacionar a Nota Fiscal 964842 com 10.000 litros. Foi relacionada com 5.000 litros e falta a NF 996333 de 26/06/2013. Foram anexadas notas fiscais e o demonstrativo de estoque de álcool.

Também relatou as alterações efetuadas em relação a Gasolina Podium, Gasolina Comum e Gasolina Aditivada, indicando as notas fiscais e as aferições por bico, com base na Portaria INMETRO 23/85.

Nova manifestação foi apresentada pelo Defendente às fls. 2260 a 2264. Inicialmente, renova o pedido de todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada na ação administrativa, tudo conforme poderes especificados na procuração anexada ao PAF.

Reitera todos os termos da defesa e demonstrações apresentadas, novamente registra que a Informação foi prestada de forma confusa e insegura, o que, por si só, demonstra a nulidade do lançamento, com base no art. 18, inciso IV, “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e, por via conexa, na apuração da base de cálculo. A “Informação Fiscal”, ora prestada, vai de encontro, inclusive, ao pronunciamento de fls. 2146 a 2209, no que tange às quantidades e seus valores. Afirma que é nulo de pleno direito o lançamento contestado.

Seguindo a “metodologia” usada pelo Autuante, aponta inconsistência que determina a nulidade e a improcedência da autuação. No exercício de 2013, produto “gasolina comum”, à fl. 2155 o Autuante tinha apontado “omissão de 8.807 litros”. Agora volta a se reportar a 53.807,00 litros. Não aceitou, nessa nova “informação”, as deduções relativas às Notas Fiscais 996331 e 1037831, que totalizam 35.000 litros, por não terem sido apresentadas”. o que levaria a “omissão de entradas” para 18.807,00 litros”.

Afirma que tal quantidade, devido à nova alteração realizada, representa 0,0023764%, em relação ao total apontado de 7.914.066,00 litros (fls. 05 de nova IF), percentual muito abaixo do limite de 0,6% pela ANP e aceito pelo CONSEF, como tolerância de “perdas” ou “ganhos”. Diz que a Portaria 159/19, cuja legalidade é bastante discutível, aumentou para 1,8387% essa tolerância, decorrente de “variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica”. Além disso, deve ser observado que à fl. 2162 o total de entradas foi consignado como sendo de 7.956.659,00 litros, quando agora se considerou 7.911.659,00 litros.

Também alega que ainda em 2013, para o produto “gasolina aditivada”, o Autuante não fez qualquer nova alusão, mas a diferença anteriormente indicada, de 6.288,00 litros, representa 0,00399074% do total disponível (estoque inicial + entradas - 6.288,00 ÷ 1.575.649,00), dentro portanto do limite de tolerância atribuído à variação volumétrica (ainda que considerado 0,6%).

Quanto ao produto “álcool”, diz o Autuante ter, agora, “relacionado” as notas fiscais 964.842 e 996.333, contudo apresenta a mesma “omissão de 8.370,00 litros” (fls. 2170 c/c 05 da atual IF). Ainda assim, tal quantidade seria igual a 0,00561125%, em relação às entradas mais o estoque inicial (1.491.646,00 litros – fl. 05 da nova IF), estando também abaixo de 0,6%, legalmente admitido. O mesmo se diga em relação à “gasolina podium”, cuja omissão indicada, de 3.001,00 litros corresponde a 0,02141292%, em relação à disponibilidade de 140.149,00 litros (fls. 06 da atual IF). Com a dedução do limite de 0,6%, essa diferença seria de apenas 2.151,106 litros. Se admitida a legalidade da aplicação retroativa da Portaria 159/19, a diferença cairia para 424,09 litros, sendo razoável que seja admitida essa mínima variação excedente, pois não se pode cogitar a inane aquisição de 424 litros sem NF, por quem comercializa milhões de litros de combustíveis por ano.

Em relação ao exercício de 2014, “gasolina comum”, o demonstrativo de fls. 2176 já indica entradas de 8.187.635,00 litros e não 8.152.635,00 (o que mudou?), apresento às fls. 06 da nova IF. Por outro lado, ainda que fosse considerada como verdadeira a variação de 8.875,00 litros, agora indicada, representa 0,00107909% (8.875,00 ÷ 8.224.537,00 litros – fl. 06 da nova IF). “Gasolina aditivada”, a diferença de 11.515,00, significa 0,0068504% do total das entradas mais estoque inicial (11.515,00 ÷ 1.680.924,00 – fls. 50, primeira IF), não podendo ser essa quantidade ser tida como “omissão de entrada”. “Gasolina podium” apresenta total de 143.525,00 litros (estoque mais entradas – fls. 50 da primeira IF), sendo a omissão apresentada de 1.156,00 litros correspondente a 0,00805435%. Se aplicado o percentual de 0,6%, essa diferença cai para 294,85, o que não representa excedente que justifique a cobrança. No que se refere ao “álcool”, a suposta diferença de 8.952,00 litros significa 0,06022038% de variação volumétrica, praticamente dentro do limite aceito legalmente. Idem para o diesel S10, ou seja, 1.767,00 litros é 0,00104757% (1.686.767,00 ÷ 1.767,00), aceitável a título de variação em decorrência de dilação térmica.

Afirma que em 2015, a situação não é diferente, nos seguintes percentuais: “gasolina comum”, “omissão” de 14.172,00 litros, indicando 0,00195054% de variação volumétrica (sobre entradas mais estoque inicial = 7.265.680,00 litros); “gasolina aditivada”, “omissão 10.549,00 litros”, ou seja, 0,0070746% (estoque inicial mais entradas = 1.491.108,00 litros). Se não aplicada a Portaria 159/19, a diferença seria de 1.602,352 litros, insignificante perante o volume anual; “gasolina podium”, apresentada “omissão de 1.043,00 litros”, que totaliza 0,00813693% (disponibilidade 128.181,00 litros), ficando 273,914 litros, se não considerada a retroatividade da Portaria 159/19; “álcool”, omissão de 8.027,00 litros (cobrança onerada, pois era sobre 3.027,00 litros, o que não é possível), além do que a nova quantidade representa 0,00362785% (disponibilidade 2.212.608,00 litros), bem menor que o limite legal; “diesel S10”, “omissão” de 1.613,00 litros, que corresponde a 0,00106916% da disponibilidade (1.508.668,00 = estoque inicial + entradas).

Afirma que o mesmo se aplica para 2016, a saber: “gasolina comum”, “omissão” de 4.488,00 litros, ou seja, 0,00064883% sobre a disponibilidade (6.917.057,00); “gasolina aditivada”, “omissão” de 7.439,00 litros (mesma quantidade apresentada à fl. 2208, apesar do ajuste que se diz ter feito), que representa 0,00682322% sobre a disponibilidade (1.090.248,00), o que ensejaria a ínfima diferença de 897,512 litros; “gasolina podium”, “omissão” de 1.143,00 litros, 0,00960868% sobre a disponibilidade (118.955,00), ficando, se aplicada a Portaria 159/19, insignificante diferença de 429,27 litros; “álcool”, “omissão” de 5.569 litros, 0,00436109% sobre a disponibilidade de 1.276.975,00 litros; “diesel S10”, “omissão” de 3.727,00 litros, 0,00271258% sobre a disponibilidade de 1.373.971,00 litros.

Ressalta que o Autuante continua sem entender que os fatores “perda” ou “ganho”, devem ser considerados para fins níveis de tolerância, seja para as entradas, seja nas saídas, que dentro do limite estabelecido, de 0,6%, que, consequentemente, não pode ser erigido à condição de

omissão, justamente ante os aspectos inerentes à atividade (decorrentes da chamada variação volumétrica).

Em que pese tais aspectos, de logo se percebe, em 2013, a inclusão, no demonstrativo de fl. 25 (ou 2170), do produto “gasolina podium” e, em 2016, no demonstrativo de fl. 57 (ou 2208), de omissão de “gasolina comum”, que não constavam no AI e, portanto, não podem ser cobradas na presente ação fiscal, mesmo que se comprove as supostas omissões de entradas. Tais inclusões implicariam em alteração do lançamento, que é ilegal. Essas “diferenças”, se existentes e não consideradas como “variações volumétricas normais”, somente poderiam ser cobradas em nova ação fiscal.

Entende que as quantidades ora apresentadas, de produtos idênticos, de 2013 a 2016, denotam ainda mais estarem na margem de “erro”, decorrente da “variação volumétrica”, não podendo serem consideradas como omissões. Cita decisão do CONSEF, *ACÓRDÃO CJF Nº 0204-12/05*.

Registra que a decisão contou com o apoio da PGE, as diferenças apuradas superaram em muito os índices da presente demanda. Transcreve o voto do Sr. Relator, seguido da maneira unânime, em contraposição, inclusive, ao quando pregado pelo Autuante.

Protesta, se necessário, com lastro nos elementos já apresentados, por isenta revisão do lançamento e reitera o pleito de nulidade ou improcedência do auto de infração.

Terceira Informação Fiscal foi prestada pelo Autuante às fls. 2296 a 2310. Reproduz a descrição das infrações e faz uma síntese dos fatos e das alegações defensivas. Analisa as notas fiscais anexadas pela Defesa a diz que foram refeitos os demonstrativos das omissões apuradas, indicando os estoques inicial e final considerados, as notas fiscais que foram incluídas e aquelas retiradas, porque não pertencem ao estabelecimento Autuado.

Nas conclusões, informa os valores do “ICMS NORMAL” e “ICMS ANTECIPADO” nos anos de 2014 a 2016, totalizando R\$ 101.654,78.

À fl. 2316, considerando que o Autuante em sua última informação fiscal de fls. 2296 a 2310, depois de promover diversos ajustes acolhendo alegações e documentos carreados aos autos pelo Defendente, apresentou de forma sintética os valores das omissões remanescentes nos quatro exercícios fiscalizados, sem juntar os demonstrativos analíticos que dão suporte a apuração. Por esse motivo, essa 3ª JJF, na assentada do Julgamento, decidiu encaminhar o presente processo em diligência solicitando que o autuante acostasse a cópia dos demonstrativos analíticos de cada um dos exercícios fiscalizados, e que entregasse ao Autuado, cópias dos referidos demonstrativos, concedendo o prazo de sessenta dias para manifestação.

Considerando que o Autuante se encontra aposentado, o PAF foi encaminhado à SAT/COPEC para atender a diligência.

À fl. 2322 o Auditor Fiscal Jefferson Martins Carvalho informou que não foi possível atender à diligência, porque não possui os demonstrativos analíticos elaborados pelo Autuante.

À fl. 2323 foi prestada outra Informação por Auditor Fiscal estranho ao feito. Reproduz a descrição das infrações e registra que em 31/01/2022, essa 3ª Junta de Julgamento Fiscal encaminhou presente Processo em diligência, *“para que o AUTUANTE anexe aos autos os novos demonstrativos decorrentes da Informação Fiscal prestada às folhas 2.295-B à 2.310 do presente PAF, informações estas indispensáveis para a análise da consistência dos novos valores exigidos, tanto pelo autuado, como pelos julgadores”*.

Informa que após análise do referido Processo constatou que, de fato, o Autuante não acostou à Informação Fiscal, (folhas 2.295-B a 2.310 deste PAF) e objeto do Processo 048.818/2021-8, as cópias desses novos Demonstrativos, onde, inclusive apura valores divergentes para as diferenças identificadas preliminarmente nos Demonstrativos de Estoque levado a efeito com relação aos Exercícios de 2013 a 2016 (folhas 07 a 554).



Também informa que o citado DEMONSTRATIVO DE ESTOQUE foi realizado pelo autuante com base no Sistema de Auditoria denominado SAFA, que se encontra inoperante na SEFAZ há mais de 02 (dois) anos, o que impede a sua utilização no momento presente, por conta de impedimento de natureza tecnológica/operacional.

Diante destes fatos, conclui informado que infelizmente não pode atender à Diligência requerida por essa 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL.

Quanto às últimas informações prestadas por Auditores Fiscais estranhos ao feito, em atendimento à diligência encaminhada por essa Junta de Julgamento Fiscal, não houve necessidade de intimar o autuado para tomar conhecimento das mencionadas informações, conforme previsto no § 7º do art. 127 do RPAF/BA, tendo em vista que não foram aduzidos fatos novos ou anexados aos autos novos demonstrativos.

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

### **VOTO**

O Defendente alegou que em se tratando de “exercício fechado”, quando não é possível admitir que as mercadorias estariam “estocadas”, a redação do AI indica ocorrência diversa, qual seja, “aquisições de mercadoria sem documentação fiscal”. Tudo desagua na “presunção de omissão de receita”. Como a auditoria só alcançou produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, houve a presunção de que vendas anteriores dos mesmos produtos sustentariam as aquisições não registradas dos mesmos produtos.

Observo 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.

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 a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal é neste sentido, por isso, entendo que não assiste razão ao Defendente quanto a esta alegação.

O presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados de 2013, 2014, 2015 e 2016 (INFRAÇÃO 01).

A Infração 02 se refere à falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2013, 2014, 2015 e 2016).

O Autuado alegou que a auditoria possui inúmeros vícios, começando pela falta de admissão das “perdas e ganhos”, legalmente admitidas na atividade de venda a varejo de combustíveis. Disse que o percentual de 0,6% sobre toda a movimentação é admitido como “perda normal”, não incidindo ICMS sobre o resultado da aplicação do mesmo sobre a movimentação anual.

Também alegou que, no caso em lide, existem diversos erros na auditoria de estoques que conduzem à ineficácia do lançamento: (i) não contagem de notas de entradas; (ii) divergências entre as aferições lançadas no AI e as constantes do LMC; (iii) diferenças entre quantidades de notas fiscais e aquelas consideradas na autuação.

Na primeira informação fiscal, o Autuante afirmou que as aferições e os ganhos computados no levantamento fiscal, e que constam do demonstrativo de estoque foram alocados no item entradas com notas fiscais. Os demonstrativos dos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016 foram refeitos, em razão da juntada pelo Defendente de notas fiscais não lançadas, e a retirada das notas fiscais em duplicidade. Anexou os novos demonstrativos, fls. 2155 a 2209 do PAF.

Ao tomar conhecimento desses novos demonstrativos, o Defendente alegou que sem levar em consideração os fatores PERDAS e GANHOS, a auditoria apresentou quantidades divergentes, impondo inclusive acréscimos indevidos na autuação (que não constavam na acusação inicial).

Na segunda informação fiscal, os cálculos também foram refeitos, e na Informação Fiscal prestada às fls. 2296 a 2310 o Autuante, novamente, refez os demonstrativos das omissões apuradas, indicando os estoques inicial e final considerados, as notas fiscais que foram incluídas e aquelas retiradas, porque não pertencem ao estabelecimento Autuado.

O Autuante, depois de promover diversos ajustes acolhendo alegações e documentos carreados aos autos pelo Defendente, apresentou de forma sintética os valores das omissões remanescentes nos quatro exercícios fiscalizados, sem juntar os demonstrativos analíticos que dão suporte a apuração. Por isso, essa 3ª JJF encaminhou o presente processo em diligência solicitando que o autuante acostasse a cópia dos demonstrativos analíticos de cada um dos exercícios fiscalizados.

Em atendimento ao solicitado, foram prestadas duas informações por dois Auditores Fiscais estranhos ao feito. O primeiro afirmou que não foi possível atender à diligência, porque não possui os demonstrativos analíticos elaborados pelo Autuante.

O segundo Auditor Fiscal, disse que o Autuante não acostou à Informação Fiscal, as cópias dos novos Demonstrativos, onde, inclusive apura valores divergentes para as diferenças identificadas preliminarmente nos Demonstrativos de Estoque levados a efeito com relação aos Exercícios de 2013 a 2016 (folhas 07 a 554).

Esclareceu que o DEMONSTRATIVO DE ESTOQUE foi realizado pelo autuante com base no Sistema de Auditoria denominado SAFA, que se encontra inoperante na SEFAZ há mais de 02 (dois) anos, o que não permite sua utilização no momento presente, por conta de impedimento de natureza tecnológica/operacional.

Concluiu informado que infelizmente não foi possível atender à Diligência requerida por essa 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL.

Observe que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação tributária. São aplicados Roteiros de Fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais, mediante uma sequência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados, inclusive em outras fontes oficiais.

Conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que

*o fato seja comunicado ao sujeito passivo*". Quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, encaminha-se o PAF em diligência para a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção.

O imposto originalmente exigido totaliza R\$ 174.576,87. Na primeira Informação Fiscal, os valores apurados referentes ao "ICMS NORMAL" e o "ICMS ANTECIPADO" totalizam R\$ 122.635,67 (conforme fls. 2155/2159 do PAF). Na segunda informação Fiscal, o Autuante concluiu que o total do "ICMS NORMAL" e "ICMS ANTECIPADO" nos exercícios fiscalizados é de R\$ 148.724,14 (conforme fl. 2255 do PAF). Na terceira Informação Fiscal, o Autuante concluiu que o "ICMS NORMAL" e o "ICMS ANTECIPADO" nos exercícios de 2013 a 2016, totalizam R\$ 101.654,78 (conforme fls. 2310 do PAF).

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas. Neste caso, tendo sido constatado que o Autuante, em cada informação fiscal prestada apurou novos valores do imposto exigido, e na última informação fiscal, refez os cálculos, mas não juntou aos autos os demonstrativos analíticos que fundamentaram a apuração dos novos valores, foi encaminhada a diligência solicitando que fossem juntados os mencionados demonstrativos analíticos.

Considerando que foi relatado por Auditores Fiscais estranhos ao feito quanto à impossibilidade de juntar ao presente processo os referidos demonstrativos analíticos, trata-se um vício jurídico que tenho o dever, como julgador, de analisar, pois diz respeito à legalidade do lançamento. A instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo são regidos por princípios como o da verdade, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal (art. 2º do RPAF/BA). Neste caso, é indispensável a demonstração pelo Fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal e valores exigidos, bem como, a fundamentação legal. Tudo isso decorre dos princípios da legalidade e da verdade material.

No caso em exame, não é possível atestar, de forma inequívoca, que os valores apurados pelo Autuante sejam exatamente aqueles constantes nos documentos fiscais, o que traduz fragilidade no procedimento que apurou os valores autuados em desacordo com os princípios da verdade material e ampla defesa. Trata-se de vício insanável sem possibilidade de correção por meio de nova diligência fiscal.

O Auto de Infração relativo ao lançamento de tributo precisa embasar-se em provas concretas e, neste caso, o procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, por não ter sido seguido o devido processo legal, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa. Ou seja, há incerteza quanto ao imposto lançado, por ausência de elementos para se determinar, com segurança, o imposto devido.

Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea "a" do RPAF/BA, *"é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator"*.

Logo, restando configurado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, o valor do imposto devido, impõe-se sua nulidade, com base no mencionado artigo 18, inciso IV, alínea "a", do RPAF-BA/99.

Por fim, o Defendente requer que, 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 que acostou aos autos.

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

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

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº 022073.0012/17-1, lavrado contra **POSTOS MATARIPE ABASTECIMENTOS E SERVIÇOS LTDA.**

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, 01 de fevereiro de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA