

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 206923.0010/20-0
<b>RECORRENTE</b>	- ESTELLA MARIS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0242-04/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- SAT/ COPEC
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 18.06.2025

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0106-11/25-VD

**EMENTA:** ICMS. PAGAMENTO DO VALOR JULGADO COMO PROCEDENTE PELA JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL. DESISTÊNCIA DO APELO. Devido ao pagamento, baixa e arquivamento ou para o eventual encaminhamento ao setor responsável pela Dívida Ativa no caso de inadimplemento. Considerado **PREJUDICADO** a análise do Recurso Voluntário devido a extinção do crédito remanescente. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) Nº 0242-04/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 23/06/2020 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 53.542,73, sob a acusação do cometimento de duas irregularidades, assim discriminadas na instância originária:

*“- Infração 01 - 04.07.01: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das 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. Valor lançado R\$ 45.553,50 mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.*

*- Infração 02 - 04.07.02: 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 de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Valor lançado R\$ 7.989,23 mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96”.*

A JJF apreciou a lide no dia 21/11/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, nos seguintes termos (fls. 294 a 315):

#### “VOTO

*O Auto de Infração sob análise foi expedido para exigir crédito tributário no total de R\$ 53.542,73, mais multas, abarcando duas imputações, a saber:*

*- Infração 01 – 04.07.01: ““Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das 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”. Valor lançado R\$ 45.553,50. Multa aplicada no percentual de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal se deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.*

*- Infração 02 – 04.07.02:”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 calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão 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”. Valor lançado R\$ 7.989,23, com multa de 100%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal se deu com base nos Arts. 4º, § 4º,*

*inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, II, alínea “b”, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.*

*Foram apresentados pelo autuado diversos argumentos suscitando a nulidade do Auto de Infração, os quais passo a enfrentar.*

*O primeiro argumento apresentado se refere a cerceamento ao direito de defesa por ausência da demonstração analítica da apuração, ou seja, do levantamento quantitativo de estoque, tendo recebido apenas a demonstração sintética da omissão de combustíveis e a apuração do custo médio unitário.*

*Esta questão foi superada na medida em que o processo foi convertido em diligência com o objetivo de suprir esta falha, o que ocorreu, visto que o autuante elaborou uma mídia digital, CD, contendo planilhas com a memória de cálculo das infrações integrantes da autuação, fl. 72, além das informações do Sped Fiscal utilizadas na fiscalização, com concessão do prazo de 60 (sessenta dias) – reabertura do prazo para defesa, o que ocorreu.*

*Apesar do autuado ter dito que não recebeu as planilhas contendo as notas fiscais de saídas e as medições, é irrelevante tais argumentos na medida em que o levantamento fiscal tomou por base lançamentos específicos e pontuais efetuados pelo autuado em sua EFD, portanto tais notas não interferiram no lançamento. Por igual, as medições, são as que se encontram também registradas pelo autuado no LMC/EFD, portanto, ambos de seu pleno conhecimento e posse.*

*Quanto a alegação de que houve descumprimento pelo autuante de não atendimento da entrega em forma impressa, isto não se aplica ao presente caso, pois o que se pediu foi apenas que a informação fiscal fosse impressa em formato word, e isto ocorreu.*

*Afasto, portanto, este pedido de nulidade.*

*O segundo pedido de nulidade, ilegitimidade passiva, tendo em vista que de acordo com o art. 8º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição tributária é do industrial ou o extrator de combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, é outro argumento que também não se sustenta.*

*Isto porque, de acordo com a Portaria 445/98, art.10, inciso I, “a”, quando se trata de mercadoria sujeita a substituição tributária deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, e, também, do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (inciso I, “b” do mesmo artigo acima).*

*Com isso fica claro que no caso presente, o imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais, mas, a responsabilidade tributária feita pela Lei nº 7.014/96 através do seu art. 6º, inciso IV, devidamente indicado no enquadramento legal de ambas as imputações.*

*Outro argumento trazido pelo autuado decorre da impossibilidade de apuração de fato gerador presumido, em se tratando de contribuinte que comercialize exclusivamente mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo também arguido que o presente lançamento busca amparo na presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto, art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, conforme dispositivos indicados como infringidos, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, com a redação dada pela Portaria nº 159/19.*

*A este respeito vejo que em relação a Portaria nº 159/19, que alterou a Port. 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, a própria PGE/PROFIS, através do Parecer nº 20210697714-0, emitido no bojo de outro processo já tramitado neste CONSEF, a quem o autuado em seus pedidos finais sugeriu que fosse ouvida diante das questões jurídicas envolvidas no lançamento, já se posicionou em outras oportunidades a respeito desta questão na forma do excerto extraído, que fica aqui inserido, ante a concordância de minha parte com o mesmo:*

*“Tendo sido o lançamento realizado com base nas informações colhidas no LMC do contribuinte, informações estas devidamente espelhadas no Registro 1300 do EFD, não há nenhuma inovação nas normas que alteram a Portaria 445/98, mas, tão-somente, uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte”.*

*Também concordo com o autuante quando este cita que “não há que se falar ainda em violação ao procedimento regular pela fiscalização, haja vista, ter sido esse procedimento alterado e o procedimento de fiscalização ter sido feito em conformidade com essa alteração, tampouco, foram criados “novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS ST”, como acredita o autuado, apenas modificou-se o procedimento de fiscalização”, não se podendo perder de vista ainda, que pelo texto literal do art. 141 do CTN, permite sua aplicabilidade imediata, retroagindo à data da ocorrência do fato gerador, à luz do constante no art. 144, § 1º do CTN”.*

Quanto à questão da aplicabilidade da Port. 445/98, ante a alteração promovida pela Port. 145/19, concordo com o autuante quando assim se expressou: “(...) a modificação da Port. 445/98 através da Port. 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como seus prepostos devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD, estabelecendo novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141 do CTN, permite sua aplicabilidade imediata, retroagindo à data da ocorrência do fato gerador, à luz do constante no art. 144, § 1º do CTN”.

Destaco, também, que, ao contrário do quanto argumento pela defesa, a autuação está pautada na atribuição ao autuado de responsabilidade solidária, a qual decorre de lei, sendo que, no caso do imposto devido nessa condição não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária instituída pela Lei 7.014/96:

*Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

(...)

*IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.*

Com isso entendo que, com base nos elementos que instruem os presentes autos, o lançamento não ocorreu com base em mera presunção, mas, levando em conta o percentual de 1,8387% constante no Parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, cujos ganhos registrados/declarados pelo autuado em sua EFD, Registro 1300, superaram esse percentual, e sobre o que excedeu incidiu a exigência tributária.

A arguição de ausência de nexo causal entre a acusação e a demonstração realizada pelo autuante, também não se confirma na medida em que os dados obtidos pela fiscalização se revestem naqueles declarados pelo próprio autuado em sua EFD, portanto, irrefutáveis, não sendo criado quantidades irreais pelo autuante, conforme dito pela defesa.

A dita ausência de base legal para o procedimento de apuração adotado também não se confirma, pois além de encontrar respaldo na Portaria nº 445/98 e no Art. 6º, inciso IV e 23, § 6º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, a apuração tem suporte nos lançamentos constantes da EFD do autuado, não se sustentando também o argumento de que os ganhos indicados na EFD são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes também anotados no registro 1300 da EFD, pois, conforme bem assinalado pelo autuante o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, e isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Sobre os alegados equívocos de lançamentos na EFD, não estão acompanhados de comprovação, portanto, injustificáveis, além de que não pode o autuado apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Naquilo que concerne a alegação de que, acaso tenha cometido alguma infração, esta se limitou a descumprimento de obrigação acessória, ante a inconsistências na EFD, se trata de outro argumento que não se sustenta, na medida em que a auditoria englobou quatro exercícios e, não é justificável que, com o decurso de tão longo tempo, o autuado não tenha detectado ou percebido essas ditas inconsistências, não comprovadas, até porque, os lançamentos da EFD foram checados pelo autuante e não encontrou ou detectou essas alegadas inconsistências.

No que tange ao pedido de prazo para a regularização da EFD, não pode ser atendido, pois além de se referir a período já fiscalizado, o art. 247, § 4º, do RICMS/12, que a depender da situação, poderia ser aplicado, se encontra revogado, cuja vigência ocorreu, no período de 27/11/15 a 31/10/19, que ditava que o contribuinte teria “o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”, o que não é o caso.

Em relação a alegação de que a Port. 445/98 se encontra limitada pela Lei nº 7.014/96 e, por isso, não pode ser interpretada de forma apartada e de forma isolada do art. 10, parágrafo único, sendo claramente ilegal, não encontra sustentação tal argumento, na medida em que a autuação não foi efetuada apenas com sustentação na citada Portaria, consoante já dito acima, ela decorreu da atribuição de responsabilidade solidária ao autuado por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, cuja transferência de responsabilidade está prevista pelo art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, situação em que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96.

No que diz respeito a alegação defensiva de que a apuração do imposto devido, onde o autuado afirma que “o ICMS é tributo de apuração mensal, devendo ser aplicada alíquota vigente na época dos fatos”, não pode ser ignorado que no caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Port.

445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício, e, sendo assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, consoante elaborado pelo autuante.

Quanto ao argumento de que a omissão de entrada tomou por base um dia, desprezando o resto, glosando somente aqueles em que houve sobra/ganhos, não se pode perder de vista que, conforme bem assinalado pelo autuante, “como o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, não sendo correto afirmar que quando há um ganho gerado por suposto erro, deveria também haver uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como pode parecer à primeira vista”.

Ademais, considero correta a interpretação do autuante quando disse que “como a cada dia são feitos levantamento dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos, garantindo, com isso, que a cada dia as medições registradas sejam independentes dos dias anteriores e subsequentes, não tendo fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas do outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoque autônomo”.

Dito isto, deixo de acolher todos os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração.

Assim é que, analisando os argumentos apresentados pelo autuado, relacionados ao mérito da autuação, sintetizados no relatório que antecede este voto, verifiquei que, em tese, consignam argumentos já apreciados em outros julgamentos já ocorridos neste CONSEF, dos quais julgamento participei.

Portanto sob o ponto de vista dos aspectos legais que envolve a presente lide, mais uma vez, tomo como exemplo, o PAF nº 206958.0002/20-7, que foi apreciado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que, por intermédio do Acórdão nº 0193-03/10-VD, cuja relatora foi a I. Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, manteve o lançamento, com exclusão apenas de parcela que já havia sido incluída em Auto de Infração anterior, abarcando a mesma exigência, nos mesmos períodos contidos naquele Auto de Infração, situação esta que, se mantida, configuraria bis in idem, sendo mantido, entretanto, incólume a exigência relacionada aos demais períodos, que é a mesma indicada no presente Auto de Infração, qual seja: “O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$ 6.435.310,16, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10) de terceiro 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 exercícios de 2015 a 2019.

Desta maneira, à luz da análise dos argumentos trazidos pelo autuado na presente peça de defesa, e por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido na 3ª JJF, peço a devida vénia para incorporar e integrar ao presente voto excerto extraído do mesmo, ante à similaridade da acusação:

“(…)

Cabe acrescentar, por fim, que o impugnante no Memorial apresentado, invocou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial N° 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se aplica a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

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

O defendente apresentou o entendimento, de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se

faz traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, "f" da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defendantem vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, desde o ano de 2015 e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando autorização para alteração de sua EFD.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de Infração, o lançamento exige o ICMS em razão da 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, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendantem, 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 irregularidade apurada na ação fiscal.

Sendo assim, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, demonstrativos fls. 05/24, CD e comprovante entrega fls. 26/27, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Dessa forma, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Sobre o pedido de revisão a ser realizado por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, "a" e "b" do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante, que justifique reabertura do prazo de defesa como pretende o defendantem.

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada 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, 2016, 2017, 2018 e 2019. (Infração 04.07.01).

A defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir integralmente a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

Observo que o contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei, no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Neste caso, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas das mercadorias objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exhibir esta 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.

*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, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.*

*O defensor apresentou entendimento de que a constatação de “omissão de saídas” pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.*

*O defensor também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais, e muitas vezes superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirma que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.*

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

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

*Cumpre observar, que a fiscalização nesse tipo de levantamento, leva em consideração, as aferições registradas no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Nesse caso, o Autuante corretamente destacou que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois teria constatado em ação fiscal as irregularidades apontadas nos estoques da empresa, durante anos a fio, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alegou.*

*Assim, verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, 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 respectiva documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.*

*Dessa forma, não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição”, sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que a respalde. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e além disso, quando os ganhos ou*

perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

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

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

Observo que esse artigo encontra-se na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias, pois os ganhos em temos escriturais equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduno com as conclusões do Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Assim, saliento que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC, acima do percentual permitido pela legislação.

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

O defendente disse também, que a presente autuação colide, causando bis in idem, com o Auto de Infração nº 298576.0011/19-0, lavrado em 16/12/2019, pelo Auditor, Luís Carlos Moura Matos, no que tange aos exercícios de 2017 a 2019, que se encontra tramitando no CONSEF.

Sobre esta alegação, verifico que assiste razão ao Autuado. Constatou que o citado Auto de Infração, nesta data, já foi inclusive julgado por este CONSEF, conforme Acórdão JJF Nº 0083-01/20-VD. Verifico que o referido PAF possui três infrações à legislação tributária, com a mesma natureza, metodologia de apuração e iguais mercadorias (óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), do presente processo. Entretanto, naquela ação fiscal, o Autuante limitou-se aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, que por esse motivo, os valores inerentes a tais exercícios serão excluídos do presente lançamento. Dessa forma, as ocorrências referentes aos anos de 2015 e 2016, subsistem incólumes e são procedentes.

Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação à multa que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado de que o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei 7.014/96, devendo ser retificado de ofício, o mencionado percentual.

O defendente requereu ainda, que sob pena de nulidade, todas as intimações relativas ao feito, sejam encaminhadas ao seu representante legal. Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo ao endereço indicado.

Nessa esteira, considerando que nenhuma das alegações defensivas, de que seus "registros foram efetuados de forma equivocada", que houve "erros escriturais", "erros de sistema" ou "erros de medição" foi efetivamente comprovada, a autuação subsiste parcialmente.

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração".*

Convém aqui registrar, que o julgamento supra foi objeto de reanálise pela 2ª Instância deste CONSEF, em sede de apreciação dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados em relação a decisão recorrida, consoante Acórdão nº 0058-11/21-VD, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que manteve inalterada, por unanimidade, a decisão recorrida em relação a parcela julgada procedente em primeira instância, e, consequentemente, confirmado a exigência tributária na forma decidida pela Junta de Julgamento, cuja matéria envolvida, é absolutamente idêntica à que ora se aprecia.

Entretanto, no caso em particular, sob o ponto de vista fático, o autuado logrou êxito parcial em seus argumentos defensivos na medida em que apresentou justificativas e provas de que parcela substancial da exigência fiscal não se justifica, o que motivou a realização de revisão fiscal por parte do autuante que, acolhendo tais justificativas, refez os levantamentos fiscais e reduziu o débito relacionado à infração 01 para o valor de R\$ 1.212,52 e para a infração 02 para R\$ 227,61, na forma indicada à fl. 267, com o que concordo e acolho.

Em relação aos julgados realizados pelo Poder Judiciário e trazidos pelo autuado para consubstanciar seus argumentos defensivos vejo que estes não possuem efeito vinculante, pois se trata de julgamentos envolvendo terceiro e não são definitivos, por isso não possuem repercussão neste julgamento.

Vejo, por fim, que a penalidade aplicada no percentual de 100% para a infração 02 não é a cabível para este caso, razão pela qual faço sua adequação para o percentual correto de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 1.440,13, com adequação da penalidade aplicada do percentual de 100% para o efetivo de 60% em relação a infração 02, conforme acima posto.

Por fim, quanto ao pedido formulado de que as intimações e notificações sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, informo que estas seguem ao previsto pelo Art. 108 do RPAF/BA, entretanto nada obsta que tal pedido também possa ser atendido, que, acaso não isto não ocorra não é causa para nulidade do ato processual".

Respaldado no art. 169, I, "b" do RPAF/99, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 325 a 372 (a folha seguinte à de nº 326 é a de nº 367), no qual inicia fornecendo endereço para correspondências processuais e aduzindo a flagrante ilegalidade do parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, supostamente reconhecida pelo CONSEF, Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e PGE/PROFIS.

No seu entendimento, o lançamento baseado exclusivamente na EFD não se sustenta, na medida em que não comprova as aludidas aquisições sem documentos fiscais.

Assevera que a fundamentação do lançamento é a presunção e que ela fere os princípios da reserva legal e da irretroatividade dos atos infracionais.

Cita precedentes do STJ e do STF para fundamentar o seu posicionamento.

Por fim, pede que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Após a instrução do feito para julgamento, chegou ao conhecimento deste relator petição apresentada pelo sujeito passivo com o seguinte teor:

"Ilmo. Sr. Dr. Paulo Danilo Reis Lopes, 1ª Câmara do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia – CONSEF.

URGENTE!

Ref. Auto de Infração nº 2069230010/20-0.

ESTELLA MARIS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA, pessoa jurídica de direito provado, estabelecida no Parque Estela Maris, SN, Lotes 5, 6 e 7, Stella Maris, Salvador, Bahia, inscrita no CNPJ nº 000.704.922/0001-80 e I.E. nº 042.203.081, vem, a tempo e modo, por seu advogado, manifestar expressa renúncia ao Recurso Voluntário apresentado em 08/03/2024, na medida em que a Autuada pagou o valor da condenação fixada pela Douta JJF.

Requer, ainda, a homologação do montante recolhido, baixa e arquivamento do PAF.

E deferimento.

Salvador, 09 de maio de 2025

Fernando Marques Villa Flor  
Advogado  
OAB/BA nº 11.026".

## VOTO

Conforme o acima exposto, chegou ao conhecimento deste relator que o contribuinte pagou o valor julgado como Procedente pela Junta (o Auto de Infração foi tido como Procedente em Parte), o que reclama a eficácia das normas do art. 122 do RPAF.

*Art. 122. Extingue-se o processo administrativo fiscal:*

- I - com a extinção do crédito tributário exigido;*
- II - em face de decisão judicial transitada em julgado contrária à exigência fiscal;*
- III - pela transação;*
- IV - com a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide antes de proferida ou de tornada irrecorrível a decisão administrativa;*
- V - com a decisão administrativa irrecorrível;*
- VI - por outros meios previstos em lei.*

*Parágrafo único. Em caso de pagamento ou parcelamento do valor lançado, o julgamento não deverá prosseguir na esfera administrativa e o processo deverá ser retornado à unidade de origem para homologação e consequente arquivamento dos autos.*

Voto pela PREJUDICIALIDADE do Recurso Voluntário. Os autos deverão ser remetidos ao setor competente para o acompanhamento do pagamento, baixa e arquivamento ou para o eventual encaminhamento ao setor responsável pela Dívida Ativa no caso de inadimplemento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar PREJUDICADO a análise do Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206923.0010/20-0, lavrado contra ESTELLA MARIS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA., no valor R\$ 1.440,13, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo os autos deverão ser remetidos ao setor competente para o acompanhamento do pagamento, baixa e arquivamento ou para o eventual encaminhamento ao setor responsável pela Dívida Ativa no caso de inadimplemento.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de maio de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. PGE/PROFIS