

**A.I. Nº** - 269138.0109/19-3  
**AUTUADO** - FERREIRA COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTE** - JEFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO - INTERNET** – 12/08/2020

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0057-01/20VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Os ganhos volumétricos registrados no LMC/Registro 1300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP, foram constatados na maioria dos meses dos exercícios que foram objeto da fiscalização. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Afastada a preliminar de nulidade suscitada. Infração caracterizada. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 11/12/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$438.937,66, acrescido da multa de 100%, em decorrência da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento 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 (04.07.01), ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

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

O autuado apresentou defesa das fls. 21 a 25 (frente e verso), inicialmente aduzindo que o Livro de Movimentação de Combustíveis foi instituído pelo Departamento Nacional de Combustível (DNC) por meio da Portaria DNC Nº 26/1992, sendo que a sua escrituração permaneceu com a implantação da Agência Nacional do Petróleo (ANP) a partir de Resolução ANP nº 23/2004. Observa que a motivação original do LMC era o registro pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda dos combustíveis para prevenção de perdas por vazamento nos tanques ou alterações metrológicas e de qualidade de produto que causassem prejuízos ao consumidor nas bombas de combustíveis. Pontua que a ANP recomenda que escrituração eletrônica do LMC deve seguir os dispositivos da Portaria DNC nº 26/1992 e, por motivos de organização, facilidade de análise e manuseio, que o preenchimento seja diário e a escrituração eletrônica seja mensal.

Cita trechos da Portaria DNC Nº 26/1992, dizendo que o LMC tem o condão de apurar indícios que afetem o consumidor e o meio ambiente, e que tem serventia ao Fisco como livro obrigatório para o segmento varejista de combustíveis, sendo auxiliar aos procedimentos investigatórios relativos ao levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria.

Menciona a descrição da infração e assinala que a normativa que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias no Estado da Bahia está na Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998.

Explica que o registro 1300 da EFD-ICMS/IPI traz a movimentação diária de combustíveis, que o registro 1310 traz a movimentação diária de combustíveis por tanque, que o registro 1320 traz o volume de vendas, que o registro 1350 discrimina as bombas pertencentes ao varejista, que o registro 1360 discrimina os lacres aplicados às bombas, e que o registro 1370 discrimina os bicos pertencentes à bomba.

Deduz que os registros 1300 e 1310 têm o condão de identificar os indícios que alcancem o 2º “considerando” da Portaria DNC Nº 26/1992, abaixo transcrito:

“a necessidade de controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de PETRÓLEO, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população”.

Diz que para o fisco, os registros 1300 servem também de controles para as compras e vendas de combustíveis.

Atesta que a Portaria nº 159, de 24/10/19, acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445, de 1998, com a seguinte redação:

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

Entende que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445, de 1998, não tem o condão de afastar a aplicação dos roteiros de auditora de estoque a partir da fórmula:  $E_i + ENTRADA - SAÍDA - E_f = 0$ .

Traz a colação os ditames iniciais da própria Portaria nº 445, de 1998, até o art. 3º, entendendo que os mesmos não têm o condão de especificar “roteiro de auditoria”, mas de orientar sobre os procedimentos adotados na sua realização.

Acrescenta que os exercícios fiscais fiscalizados são exercícios fechados, nos termos do art. 2º, I, da referida portaria, e que neste caso, o período fiscalizado é o respectivo ano, “de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado”.

Explica que para se apurar o indício da ocorrência de omissão de entrada é necessário, inicialmente, buscar a relação diária entre GANHO e VOLUME DISPONÍVEL, e que o VOLUME DISPONÍVEL foi definido como sendo o somatório do estoque no início do dia mais o volume recebido no dia.

Acrescenta que a relação entre GANHO e VOLUME DISPONÍVEL é representada por uma taxa, e que o parágrafo único da Portaria diz que estará caracterizada a omissão de entrada se a quantidade indicada como GANHO exceder 1,8387% da taxa  $GANHO/(VOLUME DISPONÍVEL)$ .

Considera que na matemática isso não chega a lugar nenhum.

Cita como exemplo o dia 25/01/2015, para o produto GASOLINA COMUM, dizendo que o registro 1300 traz as seguintes informações:

REG	1300
COD_ITEM	6277
DT_FECH	25012015
ESTQ_ABERT	7225,000
VOL_ENTR	0,000
VOL_DISP	7225,000
VOL_SAIDAS	2382,100
ESTQ_ESCR	4842,900
VAL_AJ_PERDA	544,540
VAL_AJ_GANHOS	976,640
FECH_FISICO	5275,000

Aduz que para a relação  $\text{GANHO}/(\text{VOLUME DISPONÍVEL})$ , se tem como taxa =  $976,640/7.225,000=0,13517$

Ressalta que o parágrafo único diz que, se GANHO (976,640 litros no dia 25/01/2015) exceder 1,8387% da taxa (0,13517), estará caracterizada a omissão de entrada. Deduz que por essa regra, se GANHO maior que zero, sempre será maior que 1,8387% dele mesmo.

Enfatiza que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445, de 1998, não define uma fórmula para se apurar a omissão de entrada a partir da auditoria de estoque definida no art. 1º da mesma Portaria, e que apenas indica o que caracteriza a omissão de entrada, porém não define como calcular a quantidade de omissão de entrada.

Ratifica que não se pode afastar a fórmula:  $E_i + \text{ENTRADA} - \text{SAÍDA} - E_f = 0$

Assevera que no levantamento realizado pelo auditor fiscal para verificar a caracterização de omissão de entrada, o autuante encontrou o valor de 1,8387% de VALOR DISPONÍVEL e depois deduziu esse valor de GANHO, encontrando o que entendeu ser a quantidade de omissão de entrada diariamente.

Considera que tal cálculo é um absurdo e sem previsão legal.

Entende que o levantamento a partir dos dados do registro 1330 acima seria o abaixo descrito, não havendo omissão de entrada:

$$E_i + \text{ENTRADA} - \text{SAÍDA} - E_f = 0$$

$$7.225,000 + 976,640 - 2.926,640 - 5275,000 = 0$$

Onde:

$$E_i = \text{ESTQ\_ABERT}$$

$$\text{ENTRADA} = \text{VOL\_ENTR} + \text{VAL\_AJ\_GANHO}$$

$$\text{SAÍDA} = \text{VOL\_SAIDAS} + \text{VAL\_AJ\_PERDA}$$

$$E_f = \text{FECH\_FISICO}$$

Pontua que a própria Portaria nº 445, de 1998, especifica que deve ser considerada as perdas registradas para efeito do levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias.

Menciona que todo levantamento realizado pelo auditor fiscal carece de metodologia específica para se apurar a base de cálculo do tributo.

Cita que a Súmula CONSEF nº 01 estabelece que é nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.

Passa a seguir a discorrer sobre os cuidados com o LMC.

Diz que todas as fontes de informações são certificadas pelas autoridades fiscalizatórias ou metrológicas e convergem para os ganhos e as perdas.

Acrescenta que como se trata de coleta de dados multivariados, quaisquer distorções nas leituras eletrônicas ou informações digitadas repercutem diretamente nos ajustes de perdas e de ganhos no LMC.

Para exemplificar sua afirmação elenca algumas situações que alega gerarem erros que interferem nos ajustes diários:

- a) erro de digitação de estoques distorcendo o estoque físico;
- b) diferenças nas quantidades recebidas em relação ao quantitativo constante na nota fiscal distorcendo o estoque físico;
- c) falta de simultaneidade entre a coleta dos registros de encerrantes e o estoque distorcendo o estoque físico e/ou a soma dos registros de volume de vendas;
- d) erro de coleta de encerrantes pelo concentrador distorcendo a soma dos registros de volume de vendas;
- e) falta de transmissão de informação de vendas bloqueando a emissão de cupons de saída distorcendo a soma dos registros de volume de vendas;
- f) bloqueio na comunicação entre as bombas, o concentrador e a automação distorcendo a soma dos registros de volume de vendas;

Informa anexar imagens do sistema que evidenciam os exemplos de inconsistência acima citados.

Destaca que quaisquer distorções nas informações alimentadas no Registro 1300 vão repercutir nas perdas ou nos ganhos do dia e que podem caracterizar a existência de omissão de entrada, e que quando tomado um período maior para análise, a tendência é a redução dos erros pela compensação dos desvios.

Aponta também inconsistências no próprio registro 1300, a exemplo da transposição do saldo do fechamento de um dia e o estoque de abertura no dia seguinte, por espécie de mercadoria:

- a) os dias de fechamento 10/03/2015, 11/03/2015 e 12/03/2015 e seguinte para ETANOL V POWER;
- b) o dia de fechamento 01/11/2016 e seguinte para ETANOL COMUM, GASOLINA COMUM, GASOLINA V POWER e OLEO DIESEL B S10;
- c) o dia de fechamento 03/11/2017 e seguinte para GASOLINA COMUM;
- d) os dias de fechamento 24/05/2018, 01/10/2018 e 08/10/2018 e seguintes para ETANOL V POWER;
- e) os dias de fechamento 24/05/2018 e 01/06/2018 e seguintes para GASOLINA V POWER;
- f) os dias de fechamento 01/05/2018 e 01/09/2018 e seguintes para ETANOL COMUM
- g) o dia de fechamento 24/05/2018 e seguinte para OLEO DIESEL B S10; e,
- h) o dia de fechamento 01/06/2018 e seguinte para GASOLINA COMUM.

Ao final, requer a nulidade do lançamento de ofício, com aplicação da Súmula CONSEF nº 01.

O autuante apresentou informação fiscal às fls. 35 a 41 (frente e verso), inicialmente abordando a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou na autuação.

Discorre sobre o controle dos estoques pelas Ciências Contábeis, ressaltando que a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus “considerandos”, ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais no seu

trabalho cotidiano “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”

Enfatiza que não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

A respeito do inventário dos estoques, traz conceitos contábeis, aduzindo que a Port. 445/98, no caput do seu art. 1º, dispõe que o levantamento quantitativo de estoques se trata de “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período”, sabendo-se que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e in loco, uma no início e outra no final do período analisado.

Dessa forma, explica que o inventário inicial (estoque inicial, EI) é somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) e o resultado é diminuído do inventário final (estoque final, EF), isto é,  $EF = EI + E - S$ , e que se essa expressão for igual a zero, não houve omissões no estoque ( $EF = EI + E - S$ ); se for menor que zero, houve omissões de saídas ( $OS = EF - EI - E + S$ ); e, se for maior que zero, houve omissões de entradas ( $OE = EI + E - S - EF$ ).

Quanto ao período de realização dos inventários, assevera que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com períodos diferentes. Traz como exemplo, o caso das empresas mercantis, que por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa (art. 225, caput, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto no 13.780, de 16 de março de 2012), levantado ao fim de cada período de apuração (art. 276, caput, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto Federal no 9.580, de 22 de novembro de 2018), o que, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, deve ser feito trimestralmente ou anualmente, e, no caso da pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, no término do ano-calendário.

Diz que já, no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas.

Pontua que além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) n° 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF no 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS n° 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos propósitos que elenca.

Nesse diapasão, cita que no LMC, existe um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a variações volumétricas.

Além disso, sinaliza que quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, ‘T’, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92), e que na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300 como ganhos ou perdas.

Em resumo, diz que no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, e que na EFD, as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas.

Explica que até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz Bahia restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário, e que isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98.

Ressalta que esse artigo se encontra apropriadamente na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias, pois, os ganhos, em termos escriturais, equivalem à uma omissão de entrada.

Destaca que a Sefaz Bahia adotou um percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados mais acima, e que com isso, criou-se uma margem de segurança além da qual a chance de haver uma justificativa plausível para os ganhos anotados é nula, o que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar dos mesmos combustíveis registrados como entradas nos tanques.

Chama atenção de que a modificação da Port. 445/98 pela Port. 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.

Aduz que a inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria autuada e anotados na sua EFD. Afirma que não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”

Comenta que a cada dia, de forma independente, o levantamento quantitativo de estoques é feito pela própria autuada com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações no dia, e registrando as omissões de entradas como ganhos e de saídas como perdas - tudo anotado no registro 1300 da EFD.

Enfatiza que é um erro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor, e que não tem fundamento agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente.

Ressalta que o limite de 1,8387% imposto pela Sefaz é bastante conservador, e que os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova.

Pontua que os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao auto de infração, rebatendo a alegação de “ausência de demonstração da base de cálculo”, “ausência de fato gerador do ICMS”, ou que o levantamento realizado carece de metodologia específica.

Sobre os alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, tece considerações a respeito dos livros como meio de prova contra o empresário, transcrevendo os artigos 226 e 417 do Código Civil, além do artigo 419 do CPC.

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

Assevera que examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos, e que o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e

as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Relata que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Menciona que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, dizendo ser implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega.

Ressalta que não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Rebate o argumento de que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam, asseverando que 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 deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Sinaliza que por qualquer motivo, o estoque final tenha sido registrado no LMC e no registro 1300 abaixo do valor real, como esses valores simplesmente não desapareceria, eles seriam registrados no estoque inicial do dia seguinte, de forma que o estoque final do dia anterior seria diferente do estoque inicial do dia seguinte nesse exato valor. Mas, afirma que isso nunca aconteceu.

Acrescenta, ainda, que se o posto revendedor tenha simplesmente anotado o estoque final errado do dia anterior como o estoque inicial, nesse caso, uma diferença surgiria nesse dia seguinte: uma perda, se no dia anterior houvesse ocorrido um ganho, ou vice-versa. Explica, porém, que essa diferença necessariamente deveria ter o mesmo valor que a diferença do dia anterior. Reconhece que houve casos em que isso realmente aconteceu, mas que foram excluídos do levantamento.

Ao final ratifica a autuação, fazendo as seguintes observações:

- que é obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, sendo que o próprio CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos, mas que o ônus dessa prova cabe ao empresário;
- que não foram encontradas inconsistências na EFD que suscitasse esclarecimentos pelo empresário;
- que nenhuma das alegações do impugnante de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e que houve “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foi devidamente provada.

## VOTO

Em preliminar o impugnante suscita a nulidade da autuação, invocando a Sumula 01 do CONSEF, sob o argumento de que o levantamento realizado carece de metodologia específica para se apurar a base de cálculo do tributo.

Todavia, 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. A irregularidade apurada está devidamente demonstrada no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração (fls. 04 a 17), tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo 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.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, 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.

No que tange, mais especificamente, ao questionamento sobre a metodologia utilizada para apurar a base de cálculo do imposto, a mesma pode ser melhor explicitada na análise do mérito da autuação.

A lide consiste na exigência de ICMS, em decorrência da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, conseqüentemente, 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.

De antemão deve ser destacado que o parágrafo único, do art. 10, incluso na Portaria nº 445/98, através da Portaria nº 159, de 24/10/19, define, tão somente, a metodologia a ser aplicada para a apuração do imposto devido, nas situações em que se constata a omissão de entrada de combustível, a título de variação volumétrica, ou seja, a Portaria 159/19 apenas aperfeiçoou os critérios de apuração e procedimentos para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD.

Dessa forma, não há impedimento ao fato do levantamento ter sido efetuado de forma diária, já que o autuante obedeceu, sim, a fórmula:  $E_i + \text{entradas} - \text{saídas} = E_f$ , seguindo o que foi escriturado pelo contribuinte no LMC. Destarte, a cada dia, de forma independente, o levantamento quantitativo de estoques é feito, inclusive, pelo próprio autuado com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações no dia, e registrando as omissões de entradas como ganhos e de saídas como perdas, tudo anotado também no registro 1300 da EFD.

Deve se ressaltar, ainda, que a Portaria DNC nº 26/1992, estabeleceu o limite de 0,6% para variação de volume em função da temperatura, sendo que o parágrafo único, do art. 10, da Portaria nº 445/98, adotou um percentual bem mais conservador (1,8387%), mais que três vezes o estipulado pela DNC.

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

Destarte, foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Deve ser salientado 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.

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



relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros, antes da ação fiscal.

Saliento que a presente autuação se refere aos períodos de 2015 a 2018, e o presente lançamento fiscal se deu em dezembro de 2019.

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

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.

Por outro lado, de acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, às fls. 04 a 12 (frente e verso), foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98.

Vale ratificar, que de acordo com a referida 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%, porém ganhos em volumes superiores foram observados na maioria dos meses dos anos de 2015 a 2018.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2015, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de janeiro, fevereiro, março, julho, agosto, setembro, outubro e novembro (fl. 05 - verso). Citando o dia 25/01/2015, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 7.225,00 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 976,64 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 7.225 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 976 litros de combustível no tanque. Já no dia 31/04/2015 o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 32.129,00 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 14.087,28 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 32.129 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 14.087 litros de combustível no tanque.

Dessa forma, com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante elaborou o demonstrativo de débito deste Auto de Infração, conforme fl. 04 (frente e verso).

Quanto às alegadas inconsistências e equívocos na coleta de dados e nos registros, cabe ainda frisar que apesar de ser possível, não pode ser admitido que tais equívocos ocorram reiteradamente durante anos. As medições realizadas em tanques de combustível por um ser humano com base na verificação in loco, inclusive são mais confiáveis do que relatórios com resultado do valor de um estoque ajustado com as compras e vendas realizadas quando se utiliza de ferramentas de informática.

Por fim deve ser enfatizado que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constata saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura.

No presente processo, como o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, exigiu corretamente o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes.

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.

Nessa esteira, considerando que não houve nenhuma comprovação de que os registros foram efetuados de forma equivocada, ou que houve erros escriturais, ou erros de medição, a autuação subsiste integralmente.

Do exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0109/19-3**, lavrado contra **FERREIRA COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$438.937,66**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de junho de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR