

A.I Nº - 269138.0007/20-0  
AUTUADO - KOLUNA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 25/03/2021

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0020-01/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO FISCAL COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA EM ÍNDICE SUPERIOR AO ADMITIDO PELA ANP REGISTRADA NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Infração subsistente. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. A empresa adquiriu mercadorias sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS NÃO TRIBUTÁVEIS. **c)** ENTRADA NO ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS TOMADOS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias ou serviços não escriturados. Infrações 3, 4 e 5 subsistentes. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/02/2020, formaliza a exigência de crédito tributário no valor total histórico de R\$28.666,26, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1.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, ocorridos em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2018 e 31/12/2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$25.708,41, acrescido da multa de 100%;

2. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em 31/12/2015, 31/12/2016 e 31/12/2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.354,74, acrescido da multa de 100%;

3. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, julho a novembro de 2015, junho e julho de 2016, abril, junho, julho, setembro e outubro de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$350,94, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

Consta como Enquadramento Legal: artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012.

Consta como Multa aplicada: artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96;

4. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de maio de 2015, julho de 2016 e outubro de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$208,42, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

Consta como Enquadramento Legal: artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012.

Consta como Multa aplicada: artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

5. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril e agosto de 2018 e janeiro de 2019, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$43,75, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

Consta como Enquadramento Legal: artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012.

Consta como Multa aplicada: artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

O autuado apresentou Defesa (fls. 21 a 27-v.). Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Em caráter preliminar argui a nulidade do Auto de Infração. Alega que a autuação foi feita de forma unilateral, pois não teve acesso aos atos que estariam sendo praticados, sendo utilizado sistemas com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e precisando de aprimoramento com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pelo posto à SEFAZ que contém inconsistências, ou mesmo, considerando-se a possibilidade da existência de algum erro escusável. Afirma que houve cerceamento de direito, razão pela qual pugna pela nulidade do Auto de Infração.

Diz que todos os dados poderão ser comprovados ao se analisar o LMC escritural do posto e mantido para conferência, caso seja necessário, mediante perícia ou mesmo para parecer da assessoria técnica da Junta de Julgamento Fiscal, o que requer.

Salienta que encaminhou informações fiscais por meio do SPED Fiscal, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros, razão pela qual o posto é obrigado a manter o LMC de forma escritural, fazendo o lançamento dia-a-dia, produto por produto, tendo-se a realidade de forma física. Alega que a Medição por equipamentos no tanque ou mesmo mediante régua e tabela de conversão têm-se pequenas inconsistências. Acrescenta que quando há pequenos erros num dia, estes podem ser corrigidos tranquilamente no dia seguinte, sempre tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Consigna que também pode haver mudança do sistema eletrônico utilizado pelo posto, como

ocorreu no seu caso, podendo haver discrepância entre dados ou até informativos não se podendo tomar tais situações como irregularidade e passível de autuação, contudo, o LMC físico encontra-se correto.

Afirma que os levantamentos feitos pela Fiscalização no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP, registrada no LMC, e o registro 1300 da EFD demonstram de forma indubiosa que o sistema foi falho, apresentando inconsistências.

Alega que na fiscalização restou evidente que a SEFAZ toma somente supostos ganhos e despreza inteiramente as perdas.

Assevera que não há dúvida que o Auto de Infração é nulo.

No mérito, no que tange à infração 1, e que se reflete sobre os valores apurados e se encontra as supostas diferenças no PMPF consistente na infração 2, diz que se denota que os erros tomados como ganhos, na passagem de um sistema para o outro do dia, de forma salteada em determinados dias, não existiram, conforme pode ser observado no demonstrativo elaborado pelo autuante e gerado em função do próprio sistema da SEFAZ em cotejo com as informações prestadas por meio do SPED Fiscal, com utilização de sistema próprio do posto, surgindo então ganhos que não seriam reais, ensejando que se tenha a falsa impressão de que houve omissão de entrada quando isto não ocorreu em nenhum momento fiscalizado.

Observa que a fiscalização alcançou os combustíveis: gasolina comum, gasolina aditivada, etanol hidratado comum e óleo diesel BS10, informando-se a existência de ganhos em reais de forma salteada no referido período fiscalizado.

Diz que para melhor aclarar os fatos exemplifica os erros constantes no levantamento que aponta ganhos inexistentes levando a suposta omissão de entrada.

Como primeiro exemplo aduz que no dia 12/07/2019 foi apontado um ganho de 2.992,261 litros de gasolina comum, o que nunca existiu, haja vista que no dia 11/07/2019, o estoque final foi de 13.934,00, ensejando o estoque de abertura no dia 12/07/2019 de 13.934,00, tendo sido recebido neste mesmo dia 15.000 litros do combustível e ocorrido vendas neste dia de 3.700,60 litros, sendo o estoque de fechamento de 25.233,40 litros e ganhos de 31,60 litros, com estoque final de 25.265,00 litros e fechamento final de 22.284,00 litros, com ganho de 30,59 litros, portanto, inexistindo qualquer valor de ganho ou omissão de entrada conforme apontado no levantamento levado a efeito pelo autuante.

Como segundo exemplo menciona o dia 15/08/2018, no qual é apontado ganhos inexistentes de 2.780,698 litros o que ensejou a suposta omissão de entrada de gasolina aditivada, o que nunca existiu, haja vista que em 14/08/2018 houve estoque de fechamento de 13.422,36 litros e no dia seguinte, ou seja, 15/08/2018, computando-se a perda de - 0,36 litros, sendo que o estoque de abertura foi de 13.422,00 litros, com vendas do dia de 1.048,76 litros e o de fechamento final de 15.390,00 litros, com ganho com erro de leitura de 3.016,76 litros, e estoque inicial no dia 16/08/2018 de 15.390,00 litros, havendo o recebimento de 5.000 litros, passando o estoque para 18.875,04, com vendas do dia de 1.043,37, havendo a indicação de estoque final de 19.346,63 litros, entretanto, foi computada a perda de - 3.026,63 litros pela correção do erro de leitura do dia anterior, com volume final disponível de 16.320,00 litros, significando dizer que não existiria valor de ganho ou omissão de entrada de 3.016,76 litros no dia 15/08/2018, conforme apontado no levantamento fiscal, restando patente de que ocorreu erro de leitura no 15/08/2018, sendo tal fato corrigido no dia seguinte, isto é, em 16/08/2018, havendo a compensação com a correção do erro. Reitera que não existiu qualquer valor de ganho ou omissão de entrada conforme apontado no levantamento fiscal.

Como terceiro exemplo menciona o dia 12/06/2019, no qual é apontado ganhos inexistentes de

6.506,457 litros, o que ensejou a suposta omissão de entrada de Diesel S 10 que, segundo diz, nunca existiu, pois houve erro de lançamento no dia anterior, haja vista que em 11/06/2019 houve estoque de abertura de 7.590,00 litros, com vendas do dia de 355,02 litros e estoque de fechamento de 7.234,98 litros, indicando-se a medição do estoque disponível devido a medição de 725,00 litros, com a perda de - 6.509,98 litros, o que veio a determinar que no dia seguinte, ou seja, 12/06/2019, o estoque de abertura de 725,00 litros, com vendas do dia de 510,79 litros e o de estoque final de 214,21 litros, com ganho relativo ao erro de leitura de 6.519,70 litros, conquanto no dia anterior se teve a perda por erro de leitura de - 6.734,00 litros, com vendas do dia de 739,71 litros, havendo a indicação de estoque final de 5.994,29 litros, com a perda de - 6,29 litros, ficando o fato do suposto ganho do dia 12/06/2019 foi por erro do dia 11/06/2019, havendo a compensação com a correção do erro. Reitera que não existiu qualquer valor de ganho ou omissão de entrada, conforme apontado no levantamento fiscal, assim como que o sistema da SEFAZ/BA não considerou a perda de um dia e somente o suposto ganho do dia seguinte, quando houve a correção.

Diz que isso ocorreu em todos os dias apontados no levantamento, indicando-se valor de ganho inexistente e que houve omissão de entrada. Registra que anexa demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializados e junta também cópia dos LMCs físicos que abrange os dias anteriores e posteriores das datas indicadas como houve suspeita de irregularidade.

Ressalta que em todos os meses indicou no levantamento se houve perdas ou ganhos, ocorrendo que em praticamente todos os meses indicou pequenas perdas ou pequenos ganhos, inclusive o fato decorreu por força de evaporação possível, consoante a legislação da ANP. Acrescenta que os erros constantes de ganhos nos dias indicados no levantamento feito pela Fiscalização, decorreram de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ e informações fornecidas pelo próprio posto, sendo as inconsistências apuradas por falha de um ou outro sistema.

Alega que admitir-se a tese da Fiscalização implica em nova tributação de ICMS sobre combustível supostamente ingressado no posto sem nota fiscal ou onde se faz a contabilização.

Diz que se tomou os ganhos com desprezo das perdas, contudo, quando se verifica no LMC normal e se coteja as perdas e ganhos de um dia com as perdas ou ganhos do outro dia, sempre há o acerto da movimentação que se deu de forma correta.

Sustenta que os levantamentos que realizou indicam que não houve “valor de ganhos” e tampouco omissão de entrada para que se faça a tributação como encargos, inclusive multa pesada. Diz que diante do que consta nos Livros de Movimentação de Combustíveis – LMCs, de todos os combustíveis, de forma física, cujo exame e avaliação pode ser feito pela própria COPEC ou mesmo ASTEC vinculada a Junta de Julgamento Fiscal ou ao próprio Conseg encarregado do julgamento.

Observa que a autuação lista nos seus demonstrativos vários dias e períodos em que foram tomados valores de ganhos, subtraindo-se os limites utilizados pela SEFAZ de referência e evaporação (1,8387%), até maior do que o tomado pela ANP de 0,6%, para indicar a existência de omissão de entrada, tudo com base no apurado mediante cruzamento das informações contidas no R200, R300, SPED e notas fiscais de entrada, sem que houvesse qualquer omissão por parte do posto revendedor, consoante se pode verificar com o exame do LMC físico mantido que coloca à disposição da Fiscalização.

Diz que a compensação entre as perdas e ganhos ocorre de forma automática de um dia para outro, conforme já exemplificado, e pode ocorrer com todos os combustíveis comercializados no posto.

Observa que é patente que os reflexos decorrentes da infração 1 resultam na indicação da infração 2, que é apurada em função do levantamento do ICMS que seria supostamente devido e indicado

na infração 1.

Conclusivamente, sustenta que não há fundamentação para manutenção das infrações 1 e 2, porque nunca houve “valor de ganho”, conforme apontado no Auto de Infração e nem “omissão de entrada”, restando mais do que comprovados, com os demonstrativos e cópias de LMCs que podem ser auditados por determinação da Junta de Julgamento Fiscal, pelo setor especializado que confirmará as alegações da empresa.

Reporta-se conjuntamente sobre as infrações 3, 4 e 5. Diz que não resta dúvida que a fiscalização aproveitou o cruzamento das informações, fazendo-se os levantamentos das notas fiscais que foram emitidas em favor da empresa e se apontou a existência de irregularidade, quando se trata de notas fiscais que foram lançadas na conta do imobilizado ou para consumo, estando escrituradas no livro Razão, como a norma determina. Alega que referidas infrações foram fruto da mesma ação fiscal e deveriam ser objeto de uma só autuação.

Alega que houve repetição de períodos fiscalizados; que houve entrada decorrente de devolução, não se podendo tomar tais entradas, já que houve devolução, como forma de irregularidade; que houve a emissão de notas de simples remessa ou para entrega futura, não tendo qualquer possibilidade de cobrança para tais mercadorias ou serviço porventura que se estivesse fazendo, o que demandou a remessa de mercadorias para a efetivação do serviço.

Ressalta que anexou todas as notas fiscais arroladas nas infrações 3, 4 e 5, para evitar dúvidas. Assevera que mesmo que se ultrapassadas todas as suas alegações há que se levar em conta que os dispositivos indicados no Auto de Infração não seriam aplicados, haja vista que o correto seria o previsto no art. 42, inciso XV, alínea “d” da Lei n. 7.014/96.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- a improcedência do Auto de Infração;
- alternativamente a redução das multas;
- o direito de ser intimado de todos os atos do PAF;
- a aplicação somente de penalidade de advertência ou, se assim for entendido a aplicação da multa prevista no art. 42, inciso XV, alínea “d” da Lei n. 7.014/96;
- todos os meios de prova em direito admitidos.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.105 a 110). Contesta as alegações defensivas. Afirma que não houve prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, haja vista que devido à sua natureza inquisitorial e investigatória, não cabe a aplicação do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização que levou à lavratura do Auto de Infração.

Diz que a autuação foi baseada nos dados do SPED Fiscal e estes estão disponíveis ao autuado, inexistindo cerceamento de defesa.

Aduz que os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores, descabendo, desse modo, falar-se em prejuízo à ampla defesa.

Rechaça as alegações defensivas referentes aos equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor.

No tocante aos livros como meio de prova contra o empresário, invoca e reproduz o artigo 266 do Código Civil e os artigos 417, 373 e 419 do CPC.

Afirma que não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece. Observa 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 comprometido.

Assevera que por essa razão é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Quanto às inconsistências nos arquivos EFD apresentados, afirma que as inconsistências de que cuida o art. 247, § 4º do RICMS/12 se trata de uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Sustenta que no caso da autuação, examinando-se os arquivos mensais da EFD apresentados, não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Diz que pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto 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.

Acrescenta que os ganhos e perdas (omissões de entradas e saídas) adotados 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 conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Quanto aos erros nos registros 1300 da EFD, assevera que não basta apenas a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente respalde o alegado.

Diz que não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, haja vista que o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, além do que, 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.

Quanto ao confronto do LMC com a EFD da empresa, contesta as alegações defensivas reportando-se sobre os exemplos dados pelo autuado.

No que tange ao primeiro exemplo aduzido pelo autuado, diz que a EFD do autuado informava 12.343,465 litros de estoque de abertura (11.226,328 litros no tanque 37 e 1.117,137 litros no tanque 31, conforme o registro 1310), 3.700,596 litros de vendas, 25.265,000 de estoque final e, finalmente, ganho de 3.495,025 litros (verificado no tanque 37, conforme o registro 1310) e uma perda de 1.872,894 litros (verificada no tanque 31, conforme registro 1310).

Quanto ao segundo exemplo dado pelo autuado, diz que a EFD do autuado informava em 15/08/2018 que houve estoque inicial de 13.422,000 litros, saídas de 1.048,762 litros, estoque final de 15.390,000 litros, ganho de 3.027,488 litros (no tanque 38, conforme registro 1310), perda de 10,726 litros (no tanque 35, conforme o registro 1310) e estoque final de 15.390,000 litros.

Observa que o autuado alega que esse ganho foi automaticamente cancelado pela perda de 3.026,63 litros registrada no dia 16/08/2018 – na EFD foram registradas uma perda de 3.351,976 litros no tanque 38 e um ganho de 325.644 litros no tanque 35, tudo conforme registro 1310. Diz não ser crível que o sistema de medição do autuado teve um erro da ordem de 3.000 litros. Acrescenta que os números mostram que foram recebidos 3.000 litros de “combustível” sem documentação no dia 15/08/2018 e no dia seguinte, com a chegada da carga de 5.000 litros, houve a devolução daquele volume.

Afirma que tudo foi feito de forma irregular, sem documentação, sem atestado de qualidade do que foi despejado no tanque e em prejuízo do consumidor e do Erário.

No tocante ao terceiro exemplo dado pelo autuado, diz que o mesmo raciocínio pode ser empregado, no qual o autuado alega que seu sistema cometeu erro de 6.500 litros de combustível,

o que é totalmente inverossímil. Diz que novamente os números mostram é que em 11/08/2019 houve a transferência de 6.500 litros de “combustível” com a posterior devolução em 12/08/2019. Afirma que novamente tudo foi feito de forma irregular, sem documentação, sem atestado de qualidade do que foi despejado no tanque e em prejuízo do consumidor e do Erário.

Diz que dos exemplos apresentados conclui-se que a grande diferença nos registros, que são medidos e não simplesmente escriturais, não pode ser atribuída a inconsistência ou falhas de sistema.

Salienta que a prova de que os valores registrados na EFD não correspondem à verdade material cabe ao autuado, contudo, isso não foi feito em dia algum, desse modo, os valores anotados na EFD fazem prova contra o autuado e ele não pode simplesmente alegar que seu LMC tem valores diferentes e que estes são os corretos, pois, a escrituração é indivisível.

No tocante às infrações 3, 4 e 5, afirma que todas as mercadorias que entram fisicamente no estabelecimento do contribuinte devem ser registradas.

Esclarece que excluiu da autuação as notas fiscais de simples faturamento e devolução e com valor comercial nulo, portanto, com a multa nula. Sustenta que não procedem as alegações defensivas.

Contesta a alegação defensiva atinente ao desdobramento das infrações, dizendo que as três infrações são distintas por alterações na legislação aplicável, conforme explica.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto de Infração.

## VOTO

Incialmente, não acolho a arguição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. O impugnante alega que a autuação foi feita de forma unilateral, haja vista que não teve acesso aos atos que estariam sendo praticados.

Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva, tendo em vista que após o encerramento da ação fiscal o autuado foi cientificado da autuação, inclusive com a indicação do prazo de 60 (sessenta) dias para pagamento ou apresentação de defesa, direito este exercido pelo autuado que impugnou na íntegra a autuação.

Do mesmo modo, não vejo como prosperar alegação defensiva de que foram utilizados sistemas com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e precisando de aprimoramento com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pela empresa à SEFAZ que contém inconsistências ou erros, haja vista que a existência de inconsistências e divergências, pode ser corrigida, desde que observadas as disposições legais.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas, haja vista que no lançamento de ofício em exame foram observadas as disposições da legislação do ICMS, notadamente do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, Lei n. 7.014/96, RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12 e Portaria 445/98.

Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, II, “a” do RPAF/BA/99, indefiro o pedido de diligência/perícia formulado pelo impugnante, haja vista que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para deslinde da questão, sendo desnecessária a participação de perito.

No mérito, no que tange às infrações 1 e 2, a autuação se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado

mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (infração 1), e falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

De início, vale observar que no caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques inicial e final de cada exercício, haja vista que nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.

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

[...]

Art. 10

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD 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).*

vale consignar, que o critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque (Auditoria de Estoques por espécie de mercadorias) em exercício fechado com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nesses processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano sem que seja percebido no resultado da auditoria.

Já no critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais restam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) e, por isso mesmo, podem ocorrer sem emissão de documentos fiscais.

No presente caso, verifica-se que a omissão de entrada de mercadoria foi constatada por meio dos registros nos livros do próprio autuado. Por certo que a exigência fiscal não poderia existir se na ação fiscal também fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento fiscal dos documentos emitidos e recebidos pelo autuado e nos quantitativos de estoque inicial e final, ou seja, mediante Auditoria de Estoques por espécie de mercadorias. Nestes casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as

omissões detectadas na Auditoria de Estoque jamais como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.

Evidentemente que em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do levantamento quantitativo, baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final, Auditoria de Estoques, e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada unicamente nos registros feitos no LMC/Registro 1300 da EFD permite a conclusão de que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, 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. 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%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados no período objeto da autuação.

A argumentação defensiva de erro no sistema ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD, não ficou comprovada nos autos. Não foi trazido qualquer laudo, conforme aduzido pelo autuante.

Conforme consignado corretamente pelo autuante, a prova de que os valores registrados no livro LMC e não os registrados na EFD correspondem à verdade material cabe ao autuado, porém, isso não foi feito em dia algum. Nenhum comprovante de medição foi apresentado, portanto, os valores anotados na EFD fazem prova contra a empresa e ela não pode simplesmente alegar que seu LMC tem valores diferentes e que estes são os corretos.

É certo 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.

Obviamente, se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo contribuinte 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, cabe ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual respeitado pelo autuante no levantamento fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da

origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

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

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, a acusação fiscal está correta, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária (infração 1) e antecipação tributária (infração 2), restando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, no tocante à infração 1, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

...

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;*

Entretanto, no tocante à infração 2, cabe um reparo a ser feito, haja vista que a multa correta é de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº. 7.014/96, sendo que no Auto de Infração foi indicada a multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” do mesmo diploma legal.

Assim sendo, retifico de ofício a multa de 100% para 60%, indicada na infração 2.

Diante do exposto, as infrações 1 e 2 são subsistentes.

No tocante às infrações 3, 4 e 5, constato que assiste razão ao autuante, quando diz que as entradas de mercadorias no estabelecimento do contribuinte devem ser registradas e que excluiu as notas fiscais de simples faturamento e devolução e sem valor comercial, portanto, não procedendo as alegações defensivas.

No presente caso, inexiste qualquer irregularidade no tocante a autuação ter sido feita em três infrações, haja vista que, diversamente da alegação defensiva, se trata de infrações distintas, decorrentes inclusive das alterações ocorridas na legislação do ICMS aplicável.

O certo é que o próprio autuado admite que não escriturou as notas fiscais arroladas na autuação, na sua escrita fiscal, ao dizer que mesmo não escrituradas as referidas notas fiscais constam do livro razão da empresa.

Na realidade, a exigência fiscal decorre do fato de ter ocorrido a entrada de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, o que, efetivamente, restou comprovado.

Assim sendo, as infrações 3, 4 e 5 são subsistentes.

Quanto ao pedido do autuado no sentido de aplicação da multa de R\$140,00, prevista no artigo 42, inciso XV, alínea “d” da Lei n. 7.014/96, certamente que não pode ser acolhido, haja vista que o referido dispositivo legal diz respeito à *falta ou atraso na escrituração fiscal*, sendo certo que no

caso em exame existe norma específica que se sobrepõe à norma genérica, no caso a *entrada no estabelecimento de mercadoria sem o devido registro na escrita fiscal*.

No tocante ao pedido de redução da multa, cumpre observar que o dispositivo legal que autorizava à sua apreciação por este órgão julgador, no caso o art. 158 do RPAF/BA/99, foi revogado pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19 e dizia respeito, exclusivamente, a multa por descumprimento de obrigação acessória. Portanto, não cabendo a apreciação do pedido no tocante à multa por descumprimento de obrigação principal de que cuidam as infrações 1 e 2.

Quanto às multas referentes às infrações 3, 4 e 5, independentemente da aduzida revogação, verifica-se que não consta dos autos qualquer comprovação ou elementos capazes de justificar a ausência de escrituração dos documentos fiscais arrolados nestas infrações no período objeto da autuação.

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**, com redução da multa o Auto de Infração nº **269138.0007/20-0**, lavrado contra **KOLUNA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$28.063,15**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.354,74 e 100% sobre R\$25.708,41, previstas no art. 42, incisos II “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$603,11**, previstas no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº. 9.837/05

sala virtual das Sessões do CONSEF, 11 de fevereiro de 2021

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR