

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0090/19-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - AUTO POSTO CAMURUPIM LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JJF nº 0044-01/22-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 14/09/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0206-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto ao Autuado na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. O Autuado apresentou elementos que elidiram parcialmente a autuação. Os cálculos foram feitos, mediante revisão efetuada pelos Autuantes, acolhida pelo Relator da 1ª JJF, ficando reduzido o débito originalmente apurado. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2019, em razão da seguinte irregularidade:

*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 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 1.300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 543.731,22, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, "d", da Lei nº 7.014/96.*

A 1ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0044-01/22-VD (fls. 153 a 171), com base no voto a seguir transcrito:

*“O deficiente, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento.*

*No que diz respeito ao período constante na Ordem de Serviço, registro que a mesma é um documento interno da administração fazendária, cuja emissão não interfere na constituição do crédito tributário. Como documento interno, a SEFAZ pode determinar a fiscalização de uma ou várias empresas, alterar o período fiscalizado etc, numa mesma Ordem de Serviço, sem óbice da legislação de que tal procedimento afete a formalidade necessária à autuação, ou mesmo traga prejuízo ao Autuado, que exerceu seu direito de defesa sem qualquer cerceio. Rejeito, portanto, esta alegação.*

*Quanto à reclamação de falta de intimação prévia para correção de eventuais erros na sua escrita, destaco que a fase contenciosa é inaugurada posteriormente com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte, quando se insurge contra o lançamento efetuado, sendo que nessa fase em que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa.*

*Saliento que o sujeito passivo pode ter acesso ao PAF a qualquer momento na repartição fiscal, antes do julgamento, caso requeira ao órgão preparador, conforme prevê o art. 124, na forma do art. 11, ambos do RPAF/BA.*

*Em relação à abordagem de que não houve prévia intimação para sanar os arquivos magnéticos com inconsistências, citando as disposições do art. 247, § 4º do RICMS, mais uma vez descabe a alegação defensiva, uma vez que a autuação sequer cogitou a existência de inconsistência na EFD e a necessidade de retificações dos respectivos arquivos.*

*Em que pese o entendimento defensivo de que a autuação se trata de uma presunção fiscal, no presente caso, 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.

Ressalto que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos ficou evidente a autuação fiscal.

Considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, com as mesmas mercadorias.

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, como 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.

Destarte, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada, portanto, as preliminares apresentadas nas razões de defesa.

Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015 e dezembro de 2018.

O imposto ora exigido do defensor, decorre da sua condição de responsável solidário, e o seu fundamento 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 feita pela Lei 7.014/96, no art. 6º.

Quanto ao entendimento do impugnante, relativo à Portaria nº 445/98, saliento que a alteração procedida através da Portaria nº 159, de 24/10/2019, apenas 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:

#### 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).

A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em falar em descabimento da retroatividade na presente situação.

Descabe também o entendimento do autuado de 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, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Vale ainda frisar, que com a nova redação da Port. 445/98, os inventários diários podem ser levados em consideração, no caso dos postos revendedores, sendo que ao considerar como data de ocorrência o último dia no exercício nas omissões detectadas, o atuante apenas beneficia o infrator.

Especificamente em relação ao mérito da lide, teço as seguintes considerações.

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.

Observo que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo autuante, 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 a apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Na situação de 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.

Ressalto 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.

A exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos volumes de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Cabe frisar, que a Portaria DNC nº 26/1992, estabeleceu o limite de 0,6% para variação de volume em função da temperatura dos combustíveis, 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.

Entretanto, após as diligências realizadas com o intuito de garantir o pleno exercício do direito de defesa por parte do autuado, o mesmo demonstrou que grande parte das omissões detectadas decorreram de escriturações equivocadas no seu Registro 1300/EFD, vez que o estoque de fechamento e abertura do dia e do dia imediatamente anterior/posterior, estavam divergentes.

Friso que o próprio autuante, em sua última informação fiscal reconheceu os erros apontados pelo impugnante nos estoques de fechamento do registro 1300. Relatou que examinando o registro 1310 do contribuinte, deduziu que ele fez leituras de estoque inicial, não no início das operações, mas após a entrada de combustíveis, gerando grande parte dos erros apontados.

Dessa forma, acatou as correções propostas pelo impugnante, culminando com a redução do valor a ser exigido na atuação para R\$ 42.251,04, conforme demonstrativos às fls. 133/134, com o que também concordo.

Ou seja, restou evidenciado que a variação de volume elidida no presente caso não foi decorrente de entradas não registradas, mas de erro escritural imediatamente corrigido nos registros do dia seguinte àquele autuado, que é exatamente o estoque apurado no dia anterior, sem o equivocado lançamento de ganho.

Sobre os acórdãos deste CONSEF, citados pelo defensor, os mesmos devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vinculam a decisão desse relator.

De tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, de acordo com o demonstrativo de débito abaixo:

Data Ocorr	Data Vencto	Base de Cálculo (R\$ )	Aliq %	Multa %	Valor Histórico (R\$ )
31/12/2015	09/01/2016	77.777,11	28,00	100,00	21.777,59
31/12/2016	09/01/2017	41.782,89	28,00	100,00	11.699,21
31/12/2016	09/01/2017	21.382,85	20,00	100,00	4.276,57
31/12/2017	09/01/2018	6.817,43	28,00	100,00	1.908,88
31/12/2017	09/01/2018	1.429,79	28,00	100,00	400,34
31/12/2018	09/01/2019	10.942,25	20,00	100,00	2.188,45
<b>TOTAL DA INFRAÇÃO</b>					<b>42.251,04</b>

A 1ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Presente na sessão de videoconferência, a Sra. Alana Souza, no qual exerceu o seu direito a sustentação oral.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em razão da falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros, desacompanhados de documentação fiscal.

Constatou que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 1.143.410,40, conforme extrato (fl. 173), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, "a" do RPAF/99.

Verifico que a desoneração decorre das diligências realizadas com o intuito de garantir o pleno exercício do direito de defesa, tendo restado demonstrado que grande parte das omissões detectadas decorreram de escriturações equivocadas no Registro 1.300 da EFD, já que o estoque de fechamento do dia e de abertura do dia imediatamente posterior estavam divergentes.

Também, o Autuante, em sua última informação fiscal, reconheceu os erros apontados pelo Autuado, concluindo que ele não fez as leituras de estoque inicial no início das operações, mas após a entrada dos combustíveis, gerando grande parte dos erros apontados.

Ou seja, restou evidenciado que a variação de volume elidida no presente caso não foi decorrente de entradas não registradas, mas de erro escritural imediatamente corrigido nos registros do dia seguinte àquele autuado, que é exatamente o estoque apurado no dia anterior, sem o equivocado lançamento de ganho.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo a Decisão recorrida que reduziu o valor exigido no Auto de Infração para R\$ 42.251,04.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269138.0090/19-0, lavrado contra AUTO POSTO CAMURUPIM LTDA., devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 42.251,04, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, "d" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2022.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS