

A. I. N° - 269138.0165/20-4
AUTUADO - AUTO POSTO SERRA AZUL LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 24/08/2022

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0130-03/22-VD

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 10/11/2020, refere-se à exigência de R\$ 423.433,31 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência 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, conseqüentemente, 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 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

O autuado apresentou impugnação à fl. 14/14v do PAF, alegando que ocorreu um erro operacional pelo colaborador da empresa à época, porque o mesmo não teve o cuidado de lançar as medições dos tanques nas datas corretas, de acordo com o relatório resumido de LMC do período, e também, o arquivo SPED Fiscal para cada data base levantada pela Fiscalização como lançamentos sem escrituração. Existe lançamento em contrapartida com outra data, ocasionando a compensação, evidenciando que existiu nota fiscal de compra, bem como, cadastro no Registro C100 – Entrada. Afirma que, por inabilidade operacional do *software* de gestão do estabelecimento, providenciou a troca por outro que atende de forma plausível as exigências tributárias deste Estado.

Requer a concessão de prazo de até sessenta dias para apresentar os arquivos substitutos, com a finalidade de correção dos fatos apontados neste Auto de Infração.

Para a correção, informa que serão enviados os arquivos substitutos do período, e solicita nova análise, ao tempo em que requer a anulação da multa e infração apresentada, afirmando que em tempo algum a empresa teve a pretensão de deixar de cumprir com as obrigações fiscais.

O autuante presta informação fiscal à fl. 30/30v dos autos, analisando os pontos questionados pelo Defendente, redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento apresentado, tudo nos termos do art. 127 do RPAF-BA.

Diz que o Impugnante argumenta que o lançamento se fundamentou em erros de escrituração, contudo não anexou ao presente processo qualquer prova desses erros.

Reproduz o art. 373, II do CPC; diz que o ônus incumbe ao Impugnante, e a prova poderia ser feita com a apresentação da documentação que serviu para fundamentar a sua escrituração, conforme o disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), que trata das formalidades da escrituração contábil. Pede a procedência do Auto de Infração.

À fl. 33 essa Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que o AUTUANTE informasse se foram anexados ao Auto de Infração todos os

demonstrativos (analítico e sintético) que serviram de base para a exigência fiscal. Se necessário, juntasse novo CD ROM contendo os demonstrativos sintético e analítico do levantamento fiscal.

A Inspetoria Fiscal providenciasse a entrega ao autuado de cópia de todos os elementos que fossem anexados aos autos pelo autuante, mediante recibo assinado pelo contribuinte ou seu representante legal, reabrindo o prazo de defesa.

Em cumprimento à diligência, o Autuante juntou CD ROM à fl. 38 contendo as planilhas do levantamento fiscal. Por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado acerca dos demonstrativos anexados pelo Autuante, constando como data de ciência 05/04/2022, e a informação de que *acompanha cópia do pedido de diligência e do arquivo magnético, sendo reaberto o prazo de defesa*. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou.

VOTO

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade deste lançamento.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, 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 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

De acordo com os dados cadastrais, o autuado 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 subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

O defendente alegou que ocorreu um erro operacional pelo colaborador da empresa à época, porque o mesmo não teve o cuidado de lançar as medições dos tanques nas datas corretas, de acordo com o relatório resumido de LMC do período, e também, o arquivo SPED Fiscal para cada data base levantada pela Fiscalização como lançamentos sem escrituração. Disse que existe lançamento em contrapartida com outra data, ocasionando a compensação, evidenciando que existiu nota fiscal de compra, bem como, cadastro no Registro C100 – Entrada. Afirmou que, por inabilidade operacional do *software* de gestão do estabelecimento, providenciou a troca por outro que atende de forma plausível as exigências tributárias deste Estado.

Constato que as alegações apresentadas pelo autuado são insuficientes para comprovar o registro das entradas da mercadoria objeto da autuação e, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, e não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, conseqüentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, não obstante essa falta de comprovação, não caberia 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.

Como já foi dito, 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.

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal se realizada neste sentido.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, 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.

O Autuante informou que a prova poderia ser feita com a apresentação da documentação que serviu para fundamentar a escrituração do Defendente, conforme o disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), que trata das formalidades da escrituração contábil.

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. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, 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.

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.

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.

Observe 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, e não cabe nesta fase do presente processo conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

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.

Vale ressaltar que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal como ganho normal, o percentual de 1,8387% (previsto na Portaria 445/98), que é mais que três vezes 0,6% estabelecido pela ANP.

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 comentado pelo autuante na informação fiscal.

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.

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. Portanto, a variação volumétrica não constitui fato gerador do ICMS, mas o fato de constar na escrituração do contribuinte volume acrescido sem a comprovação documental da origem do combustível.

O autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada como responsável solidário, a título de crédito fiscal, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

Vale salientar que 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:

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 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).

Entendo 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.

Observo que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatarem 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 limite previsto na legislação, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido na legislação deste Estado (Portaria 445/98), e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes.

No levantamento fiscal constam os valores correspondentes aos ajustes de ganho escriturados pelo Autuado, o limite estabelecido pela SEFAZ e a omissão de entradas apurada, ressaltando-se que em cumprimento à diligência encaminhada por esta Junta de Julgamento fiscal, o Autuante juntou CD ROM à fl. 38 contendo as planilhas do levantamento fiscal. Por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado (fl. 40) acerca dos demonstrativos anexados pelo Autuante, constando como data de ciência 05/04/2022, e a informação de que *acompanha cópia do pedido de diligência e do arquivo magnético, sendo reaberto o prazo de defesa*. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou.

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.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, 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%, 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;

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0165/20-4**, lavrado contra **AUTO POSTO SERRA AZUL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 423.433,31**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2022

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA