

A.I. Nº - 269138.0199/20-6  
**AUTUADO** - POSTO VIA BAHIA LTDA.  
**AUTUANTE** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO INTERNET** – 18/10/2022

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0183-01/22-VD**

**EMENTA ICMS.** OMISSÃO DE SAÍDAS. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Observados ganhos volumétricos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP em vários meses nos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, lavrado em 27/11/2020, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$ 163.164,87 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 nos meses de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 10 a 19 (frente e verso). Afirmou que tomou ciência do auto de infração no dia 22/02/2021 e que enviou a defesa no dia 22/04/2021 para o e-mail da SEFAZ, sendo tempestiva a impugnação. Alegou que a fiscalização foi aplicada de forma incorreta, pois baseou somente nas saídas, ignorando as entradas. Ressaltou que o autuante utilizou a soma das análises de omissões de entrada, utilizando-se do demonstrativo da proporção de mercadorias tributadas nas saídas. Alegou que esse método só deveria ser aplicado em auditorias onde não fosse possível identificar a mercadoria na entrada.

Disse que se fosse realizada uma auditoria nas vendas da conta da fornecedora Petrobahia S/A, teria encontrado todas as compras que geraram as entradas de combustíveis com os impostos pagos. Acrescentou que o lançamento tributário foi efetuado apenas com base nos registros de ganhos, sem analisar o livro de movimentação da empresa. Afirmou que todas as compras foram feitas com nota fiscal e que tal fato poderia ser verificado junto a seu fornecedor.

Ressaltou que ao autuante cabe provar o ingresso de mercadoria sem nota, mas não o fez. Reiterou que o erro na fiscalização foi se basear somente nas saídas, não dando importância às entradas. Requeru a nulidade do auto de infração, pois não ficou provado a compra de combustível sem nota.

Elogiou a forma on-line de apresentação da defesa, destacando que o CONSEF está cada dia mais eficiente, com julgamentos rápidos e justos. Afirmou que nunca foi autuado ou causou prejuízos aos cofres públicos.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 36 a 43 (frente e verso). Explicou que a apuração do imposto devido foi feita mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, conforme determina o parágrafo

único do art. 10 da Portaria nº 445/98.

Explicou que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 trouxe novo procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores que podem ser feitos diariamente.

Acrescentou que no caso de postos revendedores de combustíveis os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia. Uma antes de qualquer venda e outra após encerradas as vendas, registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e na EFD. Esclareceu que também existe no LMC e na EFD um campo para registro consolidado de diferenças diárias no estoque de combustível decorrentes de variação volumétrica.

Disse que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia. Acrescentou que quando essas diferenças foram superiores ao limite de 0,6% os valores disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve apresentar os motivos. Explicou que as perdas e ganhos são registrados por tanque no registro 1310 e depois consolidados no Registro 1300.

Disse que a Administração Tributária estabeleceu como limite para variação volumétrica o percentual de 1,8387%, concluindo que o ganho que excede esse percentual não decorre das entradas registradas. Ressaltou que a própria escrituração do autuado é a prova da infração, pois quando o valor indicado como ganho excede aos limites de variação volumétrica a conclusão é que se trata de uma entrada não documentada de combustível.

Reiterou que o novo procedimento de fiscalização inserido na Portaria nº 445/98, art. 10, parágrafo único, estabeleceu novo critério de apuração que permite sua aplicação a fatos geradores anteriores à data de sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.

Citou decisão recente do STJ no Recurso Especial nº 1.833.748 – SE favorável à cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo contribuinte acima do limite estabelecido pela ANP.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal mandou o processo em diligência ao autuante para que anexasse aos autos os arquivos eletrônicos referentes aos registros fiscais que deram suporte à autuação.

O autuado foi cientificado da diligência, acompanhado de todos os demonstrativos requeridos e com prazo de 60 dias para manifestação (fl. 53), mas ficou silente.

Em decorrência do autuante apresentar na sessão de julgamento informação de que a data de ciência do presente auto de infração ocorreu em 07/12/2020, conforme documento à fl. 59, e não 22/02/2021 como alegado pelo autuado em sua defesa, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou pela conversão do feito em diligência à SAT/COPEC, a fim de que o AUTUADO se manifestasse acerca da data de ciência do presente auto de infração. O autuado recebeu a intimação, mas não se manifestou.

## VOTO

A lide consiste na exigência de ICMS junto a revendedor varejista de combustíveis automotivos, na condição de responsável solidário, em razão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não registradas, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.

De início, cumpre destacar que ficou comprovado nos autos que a defesa apresentada foi intempestiva, pois a ciência do auto de infração ocorreu dia 07/12/2020, mas a defesa foi apresentada apenas no dia 22/04/2021. Entretanto, como a apresentação do lançamento tributário ao autuado foi realizada de forma incompleta, razão pela qual foi requerida nova intimação do autuado, com reabertura do prazo de defesa, para que fosse anexado aos autos e entregue ao autuado os arquivos eletrônicos referentes aos registros fiscais que deram suporte à autuação, entendo que, em busca da verdade material, a defesa inicialmente apresentada deve ser

considerada e o julgamento prosseguir.

O autuado pede a nulidade do auto de infração com base em pressupostos de mérito, o que passamos a analisar. 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 art. 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, pois 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.

Aliás, 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 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.

No presente caso, a omissão de entrada de mercadoria foi verificada por meio dos registros fiscais do autuado. Por óbvio, a presente 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. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.

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 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.

Desta forma, a presente exigência fiscal não se baseia em presunção, cabendo, como foi feito, a exigência do imposto por solidariedade. Não podemos falar em presunção quando ocorrem as situações descritas no inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98, ou seja, quando a mercadoria ainda estiver no estoque ou se tiver saído sem tributação. No presente caso, a inexistência de omissão de saídas e entradas por meio da análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos e da computação dos estoques inicial e final leva à consequente conclusão de que os ganhos e perdas registrados como decorrentes de variação volumétrica foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

De acordo com o relatório à fl. 04 (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. 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 em vários meses do ano de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

Por exemplo, para o produto álcool comum, no ano de 2017, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de janeiro, março, abril, junho, julho, agosto, setembro, novembro e dezembro (fl. 04 frente). No dia 08/03/2017, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 253,66 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 4.999,20 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 253,66 litros de gasolina

proporcionaram um acréscimo de 4.999,20 litros de combustível no tanque. 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. 03 (frente e verso).

Por não se basear em presunção, a apuração do imposto devido também não estaria sujeita à aplicação do disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, ainda mais porque o imposto está sendo exigido por solidariedade relativamente às entradas e não o imposto decorrente das saídas subsequentes, objeto de outro auto de infração.

Entendo que não há como compensar as sobras detectadas nos registros efetuados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD com perdas registradas em dias anteriores ou posteriores ao das sobras. Assim como a sobra indica entrada de mercadoria sem nota fiscal, a perda indica saída sem registro fiscal. As perdas, portanto, evidenciam que as mercadorias saíram sem tributação, justificando a exigência do imposto também por antecipação tributária, cuja exigência foi lavrada apartada deste auto de infração.

O novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, aplica-se aos lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos antes de sua instituição, conforme § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

Assim, 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 **269138.0199/20-6**, lavrado contra **POSTO VIA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 163.164,87**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR