

A. I. Nº - 269138.0140/20-1  
AUTUADO - AUTO POSTO RITIRO LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0063-01/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO FISCAL. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA REGISTRADA NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD EM ÍNDICE SUPERIOR AO ADMITIDO PELA ANP. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. 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. Indeferido o pedido de diligência. Decadência do direito de a Fazenda Pública exigir o crédito tributário referente ao período de janeiro a junho de 2015. Ação fiscal baseada em registros de ganhos injustificados efetuados pelo autuado em sua EFD e as datas de ocorrência estão perfeitamente delineadas nos demonstrativos de débito conforme a data da efetiva ocorrência, devendo ser aplicado o disposto no art. 150, § 4º do CTN. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/07/2020, formaliza a exigência de crédito tributário no valor total histórico de R\$ 780.889,19, acrescido da multa de 100%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *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.*

Período de ocorrência: 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2019.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou Defesa (fls. 28 a 32)Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Argui a “nulidade de parte da autuação” sob o fundamento de ocorrência da decadência do direito de constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública Estadual.

Salienta que a Lei nº. 5.172/1966 (CTN) tratou especificamente da decadência do direito de constituir o crédito tributário no seu art. 150, § 4º, cujo teor reproduz.

Alega que não poderia ficar eternamente a mercê da realização da atividade estatal do lançamento, ainda que por homologação para que tenha segurança jurídica de que cumprira a obrigação tributária. Diz que por esta razão é que o legislador previu a hipótese da homologação tácita do pagamento do tributo no seu art. 150, § 4º, ou seja, com o escoamento do prazo de cinco anos sem a efetiva homologação esta será considerada efetuada.

Consigna que o Auto de Infração foi lavrado em 21/07/2020, referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2019, contudo, somente foi regularmente cientificado

em 27/07/2020. Aduz que o ICMS é um tributo de aferição e recolhimento mensal, fazendo com que os meses de janeiro a julho de 2015 não possam ser mais objeto de exigibilidade, porquanto decadidos.

Alega incongruências contidas na EFD da empresa.

Inicialmente, registra que se trata de um pequeno posto de combustível cujo controle de estoques segue os ditames da Portaria n. 18 da ANP, mesmo sendo esta portaria destinada à indústria, formulador, importador e distribuidor de petróleo e derivados.

Observa que os postos revendedores de combustíveis são obrigados pela legislação específica a manter severos controles das movimentações de produtos e a manter escriturado diariamente o LMC, submetido à fiscalização da ANP.

Alega que o autuante fez o trabalho fiscal com lastro na EFD apresentada pela empresa, ainda que equivocada, levando em consideração os limites de tolerância determinados pela portaria acima referida. Acrescenta que por não ter intimado a empresa a apresentar o LMC, o autuante não percebeu que as informações contidas no Registro 1300 da EFD estavam em dissonância com o conteúdo do LMC.

Afirma que apesar de registrar os seus documentos e livros fiscais na forma da EFD, houve equívoco no preenchimento da referida escrituração fiscal digital (EFD), uma vez que os registros físicos extraídos das bombas de combustível são lançados diariamente no LMC que são posteriormente lançados na EFD podendo ocorrer erros no transporte de informações entre essas bases de dados.

Consigna que a empresa possui sistema de controle informatizado de suas operações diárias, porém, esse sistema não transfere automaticamente os dados para a EFD, mas precisamente para o Registro 1300 da EFD. Alega que sendo a transcrição de dados feita posteriormente e manualmente, a possibilidade de erros de lançamentos é latente.

Afirma que desse modo, é possível constatar na planilha elaborada pelo autuante que em cada dia em que foi apontada a sobra de combustível era precedida no dia anterior de uma falta de combustível nos estoques, principalmente quando havia a aquisição do combustível, como se pode constatar no exemplo que apresenta.

Aduz que o problema fica evidenciado quando se observa que o autuante não fez uma conta corrente do combustível, glosando tão somente a sobra de combustível no tanque ao fim de um dia, olvidando que no dia imediatamente anterior houve falta de combustível em quantidade similar, o que induziria uma pesquisa mais aprofundada.

Destaca que outro ponto que merece consideração desta JJF é a falta de intimação da empresa para apresentação do LMC, uma vez que tal procedimento permitiria que o autuante verificasse o conteúdo do estoque físico diário, permitindo constatar que em vários dias de lançamentos de estoques escriturados no LMC não foram transportados para a EFD, conforme planilha “ESTOQUES EXISTENTES NOS TANQUES, CONFORME RELATÓRIOS DE CONTROLE , NÃO TRANSPORTADOS PARA O REGISTRO 1300” juntado em arquivo magnético.

Diz que por essa razão a fórmula correta para apuração dos estoques de combustível não poderia preterir da análise do LMC.

Registra que anexou em arquivo, o LMC, por amostragem, de um único produto com 200 fls., em face ao tamanho do arquivo e da quantidade de folhas, não serem compatíveis com a remessa por e-mail, que inclui parte do período fiscalizado. Diz que também anexou planilha retirada de seu sistema informatizado de controle em que colaciona a verdadeira movimentação diária dos produtos e os verdadeiros estoques físicos de fechamento diário, permitindo que se verifique a verdadeira base tributária e a apuração dos estoques da empresa no período considerado, demonstrando assim que não houve a imputação determinada no demonstrativo de débito elaborado pelo autuante.

Alega que pelo volume de documentação diariamente produzida pela empresa em suas operações fica impossível apresentar as inconsistências diárias encontradas na EFD, razão pela qual, em homenagem ao princípio da verdade material torna-se imperiosa a realização de diligência no LMC e planilhas apresentadas ao final para constatar a veracidade do quanto alegado, realizada por fiscal estranho ao feito.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.36 a 44 – frente e verso). Contesta a alegação defensiva atinente à ocorrência da decadência. Neste sentido, invoca ensinamentos de Ricardo Alexandre.

Sustenta o autuante que mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra prevista no art. 173, I do Código Tributário Nacional (CTN), iniciando-se a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos. Acrescenta que as infrações por descumprimento de obrigações acessórias, que versam sobre a falta de registro de documentos fiscais, também são regidas pelo art. 173, I do CTN.

Quanto ao controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores, diz que referido controle é rigoroso, sendo os estoques inventariados duas vezes por dia, ou seja, uma vez antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas.

Observa que além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis no livro específico, no caso o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria nº 26, de 13/11/1992, do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), adotado como livro fiscal pelo Ajuste SINIEF Nº 01, de 15/12/1992, e incluído na EFD no registro 1300 pelo Ato CO-TEPE/ICMS nº. 9, de 18/04/2008, e suas atualizações para atender aos propósitos:

- (i) Proteção do consumidor contra adulteração dos combustíveis;
- (ii) Controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP;
- (iii) Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais;
- (iv) Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Consigna que existe no LMC 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 que é medido no final do dia, haja vista que, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas.

Salienta que além disso, 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, conforme o item 13, “f”, da Instrução Normativa anexa à Portaria DNC n. 26/92. Em resumo, diz que no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias deve se fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campos específicos do LMC, sendo aceitáveis até o limite de 0,6%.

Observa que na EFD esses mesmos controles são relacionados em três registros, ou seja, 1300, 1310 e 1320. Esclarece que o registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis. O Registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. E o registro 1320 trata do volume das vendas no dia. Discorre sobre os campos que constam dos referidos registros detalhadamente.

Conclusivamente, diz que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é meticoloso, não sendo poucas as informações registradas na EFD, sendo que os eventuais erros de lançamento geram diferenças que devem ser obrigatoriamente analisadas e justificadas pelo posto.

Prosseguindo, reporta-se sobre os erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD.

Explica como deve ser feito a cada dia, data de fechamento no registro 1300, o registro pela empresa.

Diz que como atividade humana é possível a existência de erros no controle de estoque dos postos revendedores de combustíveis, podendo ocorrer das maneiras que apresenta.

Observa que a Portaria nº 26/92 do DNC estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para ganhos e perdas, acabando, desse modo, em fixar um limite para os erros tidos como corriqueiros. Acrescenta que para valores superiores a este percentual deve ser apresentada uma justificativa escrita, razão pela qual não pode um posto revendedor alegar simplesmente que houve erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, haja vista que o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%.

Observa que a margem da Sefaz é de 1,8387%, ou seja, três vezes superior ao definido pelo DNC como limite. Acrescenta que obviamente erros podem acontecer acima desses limites, contudo, devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Ressalta que a lógica dos argumentos apresentados pelo autuado para justificar os erros que alega não pode ser contraditória em si mesma, antes, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que estes aconteçam, pois, se assim não for, o argumento estará obviamente errado, não podendo prevalecer, prova por contradição ou redução ao absurdo.

Salienta que no trabalho fiscal que realizou adotou os seguintes procedimentos:

- (i) Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum;
- (ii) Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 e não encontrou erro algum;
- (iii) Verificou se os valores registrados no campo “VOL\_ENTR” tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais a anotada no registro 1300, e não encontrou qualquer divergência.

Reporta-se sobre os supostos erros na autuação apontados pelo autuado.

No tocante à alegação de cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas, afirma que não deve prosperar, haja vista que como o controle dos estoques de combustíveis é feito todos os dias, isso implica na independência dos valores levantados. Ou seja, não possuem conexão ou vínculo algum com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, razão pela qual descabe afirmar-se que, quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como pode parecer à primeira vista.

Assinala que na tabela que apresenta houve um erro no registro do “FECH\_FISICO” do dia “d” com o acréscimo indevido de 50 litros. Explica que esse erro sendo maior que o limite imposto pela ANP de 0,6% do “VOL\_DISP”, deveria chamar a atenção do posto. Diz que na necessária justificativa, por certo, o posto faria novamente a medição e encontraria o erro. Contudo, se não procurasse, investigasse esse valor de ganho como obrigatoriamente teria que fazer, seguindo o procedimento correto e medindo o “EST\_ABERT” na abertura do dia seguinte (“d+1”) seria registrado o valor correto de 800 litros e, no final do dia “d+1”, com a leitura correta de 700 litros, não haveria perda ou ganho.

Assevera que assim sendo, não há a propagação de erros de um dia para o outro, conforme a referida tabela que apresenta.

Quanto à alegação de erros na digitação do “FECH\_FISICO”, diz que os “erros de digitação” não ocorrem aleatoriamente. Neste sentido, apresenta um exemplo ocorrido nos “números de São Paulo” no qual a primeira informação dava conta de 1.307 óbitos quando, na realidade, foram 1.037 óbitos. Diz que desse modo, não é plausível digitar 1300 por erro quando se pretendia digitar 5000. Acrescenta que existe limites para os “erros de digitação”. Afirma que desse modo, o “erro de

digitação” no “FECH\_FISICO” deve gerar um valor que seja resultado da mudança da ordem dos algarismos do valor correto e que será a diferença entre o “FECH\_FISICO” digitado com erro e o correto.

Contesta a alegação defensiva de que, *sendo a transcrição de dados feita posteriormente e manualmente, a possibilidade de erros de lançamentos é latente*, dizendo que o autuado para provar o seu argumento apresenta uma tabela com os valores corretos para o “FECH\_FISICO” e os lançados na EFD. Diz o autuante que os valores apresentados são muitíssimos diferentes.

Afirma que se percebe claramente que seria impossível cometer um simples erro de digitação para, tentando lançar um valor, acabar lançando o outro. Aduz que não é verossímil que se opere de forma tão equivocada.

Salienta que os valores são tão diferentes que não se pode falar mais em simples erro, mas em dolo. Acrescenta que o realmente demonstrado é que o autuado possui dois registros de informações totalmente diferentes, ou seja, a EFD que entrega ao Fisco e o LMC que apresenta a ANP.

Tece outras considerações sobre o argumento defensivo e sustenta que ante os valores apontados pelo autuado como corretos para os estoques de fechamento a cada dia, não é plausível que tenham acontecido apenas erros de digitação nos lançamentos dos valores na EFD.

Reporta-se sobre a prova dos alegados 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, salvo quando se referem a partidas distintas ou fatos diversos e sem conexão, conforme lição de J. X. de Mendonça, cujo teor reproduz.

Aduz que no presente caso, por exemplo, não pode o autuado apresentar o LMC como prova contra o registro 1300 da sua EFD, haja vista que versam sobre os mesmos lançamentos aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Reporta-se sobre a utilização na fiscalização da escrituração fiscal digital (EFD) e a validade jurídica da referida escrituração fiscal digital.

Nesse sentido, invoca e reproduz o art. 247 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12. Diz que os documentos são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, do tipo A1 ou A3, expedidos, em conformidade com as regras do ICP-Brasil, pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos do disposto na MP – 2200-2, de 24/08/2001.

Quanto aos alegados erros nos registros 1300 da EFD, diz que a prova deve ser feita pelo autuado, nos termos do art. 373, II, do CPC, cuja redação reproduz.

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

Diz que não basta apenas a alegação de ocorrência de “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde. Diz, ainda, que não basta alegar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e perdas de dias seguintes se cancelam”, haja vista 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.

Assevera que não se evidenciaram os fatos escriturados, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil.

Reporta-se sobre o uso do LMC como prova de erros na EFD.

Consigna que o autuado alega que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu LMC

continha informações corretas, contudo, diz o autuante que esse argumento, por si só, não é válido, haja vista que pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Sustenta que desse modo, não adianta apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos lançados no demonstrativo do Auto de Infração que não correspondem aos registros do LMC”, pois, cabe ao autuado demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e prática de atos administrativos” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, haja vista que o ônus da prova lhe compete, nos termos do art. 373, II do CPC.

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

Na sessão de julgamento do presente Auto de Infração os ilustres patronos do autuado ao exercerem o direito de sustentação oral de suas razões apresentaram Memorial alegando a existência de equívocos no levantamento levado a efeito pela Fiscalização, inclusive erros de cálculos.

A título exemplificativo, consignaram que um equívoco facilmente demonstrável na metodologia de trabalho do Autuante na apuração de diferenças tributáveis da **GASOLINA COMUM** pode ser visto quando se analisa planilha “Ganhos\_OmEnt”, Ganhos quantitativos que segundo o Fisco se caracteriza como omissão de entradas.

Alegaram que para o cálculo das omissões de entradas de gasolina comum no ano de 2017, o autuante pegou a totalidade das diferenças, ou seja, o quantitativo bruto de 44.947,77 litros e abateu o importe de 4.880,153 litros, que é o percentual de perda aceitável de 1,8387%, previsto na Portaria nº 18/2017, incidente sobre o quantitativo disponível de produto nos dias que ocorreram as diferenças, no caso o importe de 265.413,268 litros de gasolina comum, sendo que o valor da suposta diferença líquida seria 40.067,616 litros, todavia o autuante transportou para o demonstrativo resumo de apuração o quantitativo de 41.579,716 litros, ou seja, tributando a mais sobre 1.512,10 litros, o que demonstra falha na elaboração do demonstrativo de débito.

Alegaram, ainda, a existência de outros equívocos, no caso equívocos na apuração das sobras e perdas do Óleo Diesel S10, erros de medição, e nas sobras e perdas em dias subsequentes. Apresentaram também um demonstrativo sintético das diferenças apuradas.

Em face disso, requereram a conversão do feito em diligência para revisão efetuada por Auditor Fiscal estranho ao feito, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa.

Após análise e discussão os membros desta Junta de Julgamento Fiscal deliberaram, por unanimidade, pela conversão do feito em diligência à **SAT/COPEC**, a fim de que o **AUTUANTE** ou outro **AUDITOR FISCAL** designado adotasse as seguintes providências:

**1** – Intimasse o autuado a apresentar na sua totalidade - exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019 – os elementos comprobatórios de suas alegações referentes a existência de erros nos seus LMCs e nas suas EFDs, trazendo aos autos uma nova composição dos registros referentes às datas de entradas efetivas dos combustíveis no estabelecimento que deveriam constar nos LMCs, conforme alega, observando, contudo, nesta nova composição, a inclusão de todas as aquisições ocorridas no período.

**2** – Após o atendimento pelo autuado da solicitação contida no item **1** acima, deveria o autuante, desde que na nova composição estejam incluídas todas às notas fiscais de aquisição ocorridas no período, elaborar novos demonstrativos tomando por base esta nova composição apresentada pelo autuado.

O autuante, cumprindo a diligência, intimou o autuado, via DT-e (fl.56), a apresentar na sua totalidade - exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019 - os elementos comprobatórios de suas alegações referentes a existência de erros nos seus LMCs e nas suas EFDs, trazendo aos autos uma nova composição dos registros referentes às datas de entradas efetivas dos combustíveis no estabelecimento que deveriam constar nos LMCs, conforme alega, observando, contudo, nesta nova composição, a inclusão de todas as aquisições ocorridas no período.

O autuado, no atendimento da intimação, apresentou petição (fls. 59/60) na qual consigna que apresenta os LMCs do período de 2015 a 2019, assim como os SPEDs retificados do mesmo período, exceto os meses de outubro de 2017, janeiro a março de 2019, haja vista que não foram objeto da autuação. Acrescenta que também apresenta planilha em formato “xls” constando o Registro 1300 do SPED de cada combustível fiscalizado.

Salienta que será possível constatar pela análise dos LMCs que o volume total de combustível movimentado pela empresa no período objeto da autuação foi de 56.287.470 litros, permitindo-se uma perda aceitável pela norma de 33.772 litros (0,06%). Diz que é possível verificar pelas LMCs que não houve ganho de combustíveis, mas sim uma perda apurada de 14.167.84 litros em todo o período fiscalizado, no caso 2015 a 2019, ou seja, muito abaixo do limite determinado pela norma de regência.

Finaliza requerendo a recepção e o processamento dos elementos que anexa apenas em meio digital (CD-RW, fl. 62), em face ao grande volume de folhas.

O autuante, cientificado da manifestação do autuado, se pronunciou (fl.66 -frente e verso) consignando que diante dos elementos trazidos aos autos pelo autuado com o CD de fl. 62, ratifica que o autuado não demonstrou que os registros lançados não correspondem a verdade dos fatos.

Afirma que pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD e muito menos ser utilizado para retificar referida Escrituração Fiscal Digital – EFD, cabendo-lhe demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e prática de atos administrativos” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, haja vista que o ônus da prova lhe compete, nos termos do art. 373, II do CPC.

Finaliza sustentando que não foi devidamente esclarecido pelo autuado como possui dos registros de informações totalmente diferentes, no caso a EFD que entrega ao Fisco e o LMC que apresenta à ANP.

Consta à fl. 73 dos autos, pronunciamento do autuante no sentido de que, atendendo a diligência anexa um CD contendo uma planilha com a memória de cálculo das infrações levantadas na fiscalização da empresa e as informações do SPED FISCAL utilizadas no trabalho fiscal.

Observa que o conteúdo do CD deve ser entregue ao autuado, se possível por meio de DT-e, concedendo-lhe o prazo de 60 dias para que se manifeste. Acrescenta que havendo manifestação do autuado o PAF deve lhe ser encaminhado para que se manifeste.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou (fls. 80 a 90) afirmando que os arquivos magnéticos juntados pelo autuante em sede de diligência em nada desnatura ou incrementa a impugnação já oferecida em 14/10/2020, cuja cópia anexa, que reitera em todos os seus termos.

O autuante, cientificado da Manifestação do autuado, se pronunciou (fl.96 – frente e verso) dizendo que o impugnante afirma que os arquivos magnéticos juntados pelo autuante em sede de diligência em nada desnatura ou incrementa a impugnação já oferecida em 14/10/2020. Diz que desse modo, não havendo qualquer novo argumento apresentado pelo autuado, não há sobre o que prestar qualquer esclarecimento.

Finaliza ratificando os seus argumentos já apresentados.

Presentes na sessão de julgamento o ilustre patrono do Contribuinte, advogado Paulo Sérgio Barbosa Neves, OAB/BA nº. 16.707, assim como o ilustre autuante, Auditor Fiscal Jefferson Martins Carvalho, que exerceram o direito de sustentação oral de suas razões.

**VOTO VENCIDO** (quanto a decadência)

Inicialmente, no que tange a prejudicial de mérito aduzida pelo impugnante como nulidade de parte da autuação, por ter sido o Auto de Infração lavrado em 21/07/2020, referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2019, contudo, somente foi regularmente

cientificado em 27/07/2020, portanto, tendo decaído o direito de constituição do crédito tributário exigido referente aos meses de janeiro a julho de 2015, em face do que dispõe o artigo 150, § 4º do CTN, ou seja, após findo o prazo de cinco anos sem a efetiva homologação, não acolho a pretensão defensiva.

Isso porque, conforme já pacificado na jurisprudência deste CONSEF, fundamentada em Parecer Jurídico emanado da Procuradoria Geral do Estado/Procuradoria Fiscal (PGE/PROFIS), no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, quanto à obrigação principal, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

No presente caso, a contagem do prazo decadencial por se tratar de falta de recolhimento do imposto decorrente de omissão de entrada de mercadoria, a meu ver, se dá na forma do artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não a partir do momento de ocorrência do fato gerador, conforme o § 4º do artigo 150 do CTN aduzido pelo impugnante.

A alegação do impugnante de que a apuração seria mensal, portanto, decaído o direito de constituição do crédito tributário no período de janeiro a julho de 2015 não pode prosperar, haja vista que no Auto de Infração os períodos de ocorrências foram 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2019.

Na sessão de julgamento o ilustre Auditor Fiscal autuante manifestou o entendimento de que deve ser aplicado o art. 173, I, do CTN, em face à existência dolo, pois o autuado omitiu entradas de mercadorias no seu estabelecimento.

Certamente que referido entendimento não pode ser acolhido para afastar a decadência, haja vista que não consta nos autos qualquer comprovação de que as omissões tenham ocorrido de forma dolosa, sendo certo que dolo não se presume, mas se comprova.

No presente caso, não ocorreu a decadência porque consta como período de ocorrência das omissões apuradas, consignado no Auto de Infração, 31/12/2015, cuja contagem do prazo decadencial se dá nos termos do art. 173, I, do CTN.

Quanto ao pedido de realização de diligência formulado pelo impugnante, vale assinalar que em face às alegações defensivas esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência à SAT/COPEC, cujo cumprimento foi realizado pelo próprio autuante.

Diante disso, considero desnecessária a realização de nova diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito, haja vista que os elementos que compõem o presente processo com os esclarecimentos resultantes da diligência anteriormente solicitada permitem a este órgão julgador administrativo decidir a lide.

No mérito, a infração 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.

Registro de que o impugnante apresentou Memorial no qual apontou a existência de erros que teriam sido cometidos pelo autuante nas suas planilhas, o que levou esta JJF a adiar o julgamento para esta data considerando que o ilustre Auditor Fiscal somente poderia participar nesta data, preservando-se, assim, o princípio da verdade material.

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 pa-

rágrafo 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. Nestes 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 fiscais 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, registre-se, conforme aduzido pelo impugnante. 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 cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD não ficou comprovada nos autos. Não foi trazido qualquer laudo ou elementos que confirmassem as alegações defensivas.

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. 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 foi apurada e descrita a infração, a acusação fiscal está correta, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária, restando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Diante do exposto, a infração é subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**VOTO VENCEDOR** (quanto a decadência)

Divirjo do voto do relator em relação à decadência do direito da Fazenda Pública de constituição

do crédito tributário. Entendo que deve ser aplicado o disposto no art. 150, § 4º do CTN porque a presente exigência fiscal decorre das informações prestadas pelo autuado em sua EFD. Os ganhos que não poderiam ser justificados em razão da variação volumétrica foram consignados no Registro 1300 da EFD em cada período de apuração.

Também não é admissível considerar como data de ocorrência o dia 31 de dezembro de 2015, conforme registrado no auto de infração, pois a data da verificação do ganho injustificado está claramente determinada nos demonstrativos em suas respectivas datas em cada período de apuração do ICMS. Desse modo, concluo que decaiu o direito de a Fazenda Pública exigir o crédito tributário relativo às ocorrências do período de janeiro a junho de 2015, conforme identificado no demonstrativo de débito.

Assim, considerando que o próprio autuante, a pedido da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, refez os demonstrativos de débito no intervalo dos dias entre as sessões de julgamento necessárias para a decisão final, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, ficando a exigência fiscal reduzida para R\$ 760.989,30, conforme demonstrativo às fls. 104/108.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0140/20-1**, lavrado contra **AUTO POSTO RITIRO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 760.989,30**, 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, 25 de Abril de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR/VOTO VENCEDOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA - JULGADOR