

N.F. N° - 206923.0024/20-1  
NOTIFICADO - J A SOBRAL & CIA LTDA.  
NOTIFICANTE - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 30/08/2023

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0137-01/23NF-VD**

**EMENTA:** ICMS. 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. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Os ganhos volumétricos registrados no LMC/Registro 1300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP, foram constatados na maioria dos meses dos exercícios que foram objeto da fiscalização. O notificado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Afastadas as preliminares de nulidade suscitadas. Infração caracterizada. Notificação Fiscal. **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Notificação Fiscal, lavrada em 28/09/2020, e lançado ICMS no valor histórico de R\$ 4.183,84, mais multa de 100%, em decorrência da seguinte infração à legislação do supracitado imposto:

**Infração 01 – 04.07.01:** 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, ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2016 e dezembro de 2017.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 08/12/20, peça processual que se encontra anexada às fls. 07 a 18 (frente e verso). A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu representante legal.

O Impugnante discorre sobre os fatos que ensejaram a notificação. Em caráter preliminar argui a nulidade da Notificação Fiscal. Alega que a mesma 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 de Combustível à SEFAZ contendo inconsistências, ou ainda, considerando-se a possibilidade da existência de algum erro escusável. Afirma que houve cerceamento de direito, razão pela qual pugna pela nulidade da Notificação Fiscal.

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 SPEED Fiscal, com algumas inconsistências, o que pode gerar erros, razão pela qual diz que 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 na Medição por equipamentos no tanque ou mesmo mediante régua e tabela de conversão, ocorrem pequenas inconsistências. Acrescenta que quando há um erro num dia, este pode ser corrigido 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 de Combustíveis, 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, afirma que o LMC físico encontra-se correto.

Argumenta 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 a Notificação Fiscal é nula.

No mérito, 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. Acrescenta que dessa forma, surgem 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 comum, óleo diesel comum BS500 e óleo diesel BS10, sendo informado a existência de ganhos em reais de forma salteada no referido período fiscalizado. Neste sentido, apresenta exemplos visando aparar sua argumentação. Diz que isso ocorreu em todos os dias apontados no levantamento, indicando valor de ganho inexistente. Registra que apresenta demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializados e junta também cópia dos LMCs físicos que abrange os dias anteriores e posteriores das datas indicadas, tendo em vista que houve suspeita de irregularidade.

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.

Conclusivamente, sustenta que não há fundamentação para manutenção da infração, porque nunca houve “valor de ganho”, conforme apontado na Notificação Fiscal e nem “omissão de entrada”. Diz restar comprovado, com os demonstrativos e cópias de LMCs que podem ser auditados por determinação da Junta de Julgamento Fiscal, a procedência das alegações da empresa.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência da Notificação Fiscal; alternativamente a redução da multa, afastando a cobrança sobre mercadorias não recebidas ou mesmo que foi para simples remessa; o direito de ser intimado de todos os atos do PAF; bem como todos os meios de

prova em direito admitidos para comprovar suas alegações.

O notificado prestou Informação Fiscal às fls. 22 a 44 (frente e verso). 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 da Notificação Fiscal.

Diz que a N.F. foi baseada nos dados do SPED Fiscal e estes estão disponíveis ao notificado, inexistindo cerceamento de 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.

Salienta 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 notificação, 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.

Quanto ao confronto do LMC com a EFD da empresa, diz que dos exemplos apresentados pelo notificado pode concluir que, apesar de as anotações de saídas e das entradas nos tanques do posto serem idênticas, há grande diferença nos registros de estoque final, que são medidos e não simplesmente escriturais. Diz que desse modo, resta claro que não há inconsistência entre os valores registrados no LMC e na EFD, mas sim total divergência.

Indaga qual seria o correto. Diz que a prova de que os valores registrados no LMC e não os registrados na EFD correspondem à verdade material cabe ao notificado, porém, isso não foi feito em dia algum. Diz que 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.

Finaliza a peça informativa mantendo a Notificação Fiscal na íntegra.

#### VOTO

Inicialmente, não acolho a arguição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. O impugnante alega que a notificação 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 contribuinte foi cientificado da notificação, inclusive com a indicação do prazo de 60 dias para pagamento ou apresentação de defesa, o que foi feito.

Do mesmo modo, não há 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, haja vista que a existência de inconsistências, divergências, pode ser corrigida, desde que observadas as disposições legais.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas, uma vez 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.

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

No mérito, a notificação 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.

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 do início e fim de cada ano, 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.

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 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 ficam 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 notificado. 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 notificado, 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.

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 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 notificante, 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 notificação.

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 pelo notificante.

Conforme consignado corretamente pelo agente fiscal, a prova de que os valores registrados no LMC e não os registrados na EFD, cabe ao contribuinte, 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 notificado, 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 notificante 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 notificante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio notificado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

Concluo que, no caso em exame, no molde 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.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da notificação, que também foi objeto de contestação pelo notificado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura da presente Notificação Fiscal, 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;*

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA da Notificação Fiscal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar PROCEDENTE a Notificação Fiscal nº 206923.0024/20-1, lavrado contra **J A SOBRAL & CIA LTDA.**, devendo ser intimado o notificado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 4.183,84, 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, 15 de agosto de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR