

A. I. N° - 269138.0157/20-1  
AUTUADO - AUTO POSTO SERRA AZUL LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 11/03/2024

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0019-03/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Retificada a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 10/11/2020, refere-se à exigência de R\$ 68.308,44 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da 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. 15 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. 31 dos autos, afirmando que esclarece 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. 35 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 (análítico 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 pelo contribuinte ou seu representante legal, reabrindo o prazo de defesa.

Em cumprimento à diligência, o Autuante juntou CD ROM à fl. 40 contendo as planilhas do levantamento fiscal. Foi expedida Intimação com a cópia do arquivo Mídia/CD.

Foi constatado que a Intimação anexada à fls. 42 do presente PAF se refere a outro Contribuinte. Dessa forma, essa Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em nova diligência à repartição fiscal de origem (fl. 50) solicitando que fosse expedida nova intimação ao autuado, fornecendo cópia de todos os elementos que anexados aos autos pelo autuante, reabrindo o prazo de defesa.

À fl. 57 foi expedida intimação, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, acerca dos demonstrativos anexados aos autos pelo Autuante, concedendo o prazo de sessenta dias para manifestação, reabrindo o prazo de defesa, e a informação de que o não atendimento à intimação implicará adoção das medidas constantes na legislação em vigor.

Conforme despacho à fl. 59, expirado o prazo para manifestação sem que o Defendente o fizesse, o PAF foi devolvido ao CONSEF para prosseguimento do trâmite processual.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral pelo Autuante, o Auditor Fiscal Jefferson Martins Carvalho.

## VOTO

Inicialmente, constato que 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 e documentos 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 por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da 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 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 subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

Foi alegado nas razões defensivas 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.

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse 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, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, não obstante essa falta de comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar entradas efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.

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 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 por antecipação 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 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.

O fundamento do imposto exigido não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º. Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista de combustíveis, 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.

Observo 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, mencionada pelo autuante, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder 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 nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado unidade de medida litro, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, ainda 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 defensor, 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 não 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.

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), o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração, 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 na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, imposto que foi objeto do presente lançamento.

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 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).

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.

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 0,6% estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até limite aceito pela legislação, é considerado como 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 neste Estado, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. 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.

O Autuante juntou CD ROM à fl. 40 contendo as planilhas do levantamento fiscal. Por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado (fl. 57) acerca dos demonstrativos anexados pelo Autuante, constando a informação de que *acompanha cópia do pedido de diligência e do arquivo magnético, sendo reaberto o prazo de defesa*. Decorrido o prazo legal defendente não se manifestou.

Observo que foi outorgado a uma pessoa Física ou Jurídica poderes para o fim especial de receber junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia as mensagens postadas na conta Domicílio Tributário Eletrônico, e este poder deve ser exercido pelo deficiente nas intimações, onde se pode registrar as datas de postagem, ciência e de leitura.

Vale ressaltar, que a ciência ao contribuinte ou responsável tributário acerca de qualquer fato ou exigência fiscal, valerá apenas como “recibo” ou “ciente”, visando a documentar sua ciência acerca do fato ou do procedimento fiscal, não implicando concordância ou confissão quanto ao teor do fato comunicado ou da exigência feita.

Sobre o acesso e ciência de intimação enviada por meio de Domicílio Tributário Eletrônico, vale reproduzir o Parágrafo único do art. 127-D do Código Tributário do Estado da Bahia:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DA BAHIA

Artigo 127-D.

[...]

Parágrafo único. A comunicação eletrônica nos termos deste artigo será considerada pessoal para todos os efeitos legais, observando-se o seguinte:

I - considerar-se-á realizada no dia em que o sujeito passivo acessá-la;

II - nos casos em que o acesso se dê em dia não útil, será considerada como realizada no primeiro dia útil seguinte;

III - caso o acesso não seja realizado no prazo de 15 (quinze) dias, contados da data de seu envio, será considerada realizada no dia útil seguinte ao término desse prazo;

Considerando que expirado o prazo para manifestação sem que o Defendente tenha consignado a data de ciência e de leitura, o PAF retornou a este CONSEF para prosseguimento do trâmite processual. Dessa forma, aplica-se o disposto no inciso III do Parágrafo único do art. 127-D do Código Tributário do Estado da Bahia.

Trata-se de exigência de imposto que poderia ser elidida pelo sujeito passivo, tendo em vista que neste caso, deve o Impugnante exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento.

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 antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a retificação da multa aplicada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0157/20-1, lavrado contra **AUTO POSTO SERRA AZUL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 68.308,44, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de fevereiro de 2024

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA