

A.I. Nº - 269138.0078/20-4  
AUTUADO - POSTO KONA LTDA  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 02/02/2021

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0199-01/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE ENTRADAS DE 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. Demonstrativos foram devidamente entregues ao autuado e refletem com clareza apuração do imposto devido. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, lavrado em 13/02/2020, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$114.588,80 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. 34 a 56 (frente e verso). Destacou que o autuante não atentou que em todos os dias posteriores ou anteriores ao dia em que houve a suposta sobra de combustíveis ocorreu falta do produto, caindo por terra a presunção de omissão de entrada. Afirmando que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica e os livros contábeis.

Reclamou que um texto trazido em uma portaria possa dar suporte para caracterização de omissão de registro de entrada com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido. Alegou que a portaria mantém a possibilidade da presunção, mas nunca pode ser utilizada para caracterizar a infração fiscal, sob pena de afrontar o princípio da legalidade.

Ressaltou que o auto de infração é nulo em razão de enquadramento legal com base no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para fatos ocorridos antes de sua publicação em 25/10/2019.

Alegou que a fiscalização deveria ter sido realizada em conjunto com a auditoria no sistema de dados e conta corrente para perquirir a verdade material dos fatos. Disse que conferiu seu livro físico de movimentação de combustíveis e apurou existir, na maioria das situações, divergências entre os dados que o auditor teve acesso na EFD e aqueles escriturados nos livros físicos. Disse ter juntado o documento do LMC retificado, mas não enviados à EFD, relativo a todos os dias em que o auditor fiscal apurou e listou no auto de infração (CD à fl. 63). Trouxe exemplos de divergências entre as informações apontadas pelo fiscal e a escrita fiscal.

O autuado reclamou que o autuante produziu o auto de infração com base em informações

divergentes sem solicitar os livros físicos, esclarecimentos e as notas fiscais de compra e venda. Alegou que o livro LMC foi retificado antes da ação fiscal, mas não foi enviada a informação retificadora via EFD. Afirmou que houve evidente erro de medição ao se apurar sobre em um dia e falta no dia subsequente ou anterior. Destacou que a falta de análise do LMC retificado enseja a nulidade do auto de infração, devendo os autos serem remetidos para que o autuante analise o novo livro junto com os documentos fiscais. Solicitou, ainda, autorização para remessa da retificação da EFD.

Trouxe exemplos de dias anteriores ou posteriores às sobras em que foram registradas perdas em quantitativos aproximados. Concluiu que as divergências encontradas decorrem de erros de medição. Demonstrou com base nos documentos fiscais emitidos que os quantitativos de entrada e saída de combustíveis estiveram dentro do parâmetro legal durante todo o período da ação fiscal.

Lembrou que o responsável pela medição manual do tanque em alguns dias pode estar apressado, sob chuva ou pouca luminosidade, tornando o erro humano coisa natural. Disse que seu sistema somente libera abastecimento de veículo com a entrada no tanque de combustível com a nota fiscal declarada.

Reclamou que o auto de infração foi lavrado sem que lhe fosse oportunizado prazo para apresentação de documentos e informações contábeis capazes de elidir a presente presunção, configurando cerceamento de defesa. Considerou que os equívocos encontrados na EFD não são suficientes para se concluir que houve o cometimento de infração, sendo apenas um indício que deveria ser investigado a fim de se apurar a verdade dos fatos.

Anexou em mídia relatórios de entradas e saídas de combustíveis, com a indicação das respectivas notas fiscais para comprovar que nunca saiu dos bicos mais combustível do que que foi adquirido. Reiterou que os eventuais erros apontados neste auto de infração já haviam sido retificados antes do início da ação fiscal com o refazimento do LMC, apesar de não retificado na EFD.

Requeru a aplicação do disposto no art. 158 do RPAF a fim de que a pena imposta seja atenuada ou cancelada. Também solicitou uma revisão fiscal para análise da documentação apresentada e também porque não foram analisadas a contabilidade da empresa, os livros fiscais e os extratos de medição dos tanques. Sugeriu que fossem respondidas as seguintes indagações durante a revisão fiscal:

- 1) Como foram verificadas as supostas omissões de entrada imputadas ao contribuinte?
- 2) A escrita fiscal do contribuinte encontra-se devidamente regular, prestando para a comprovação da ocorrência ou não das infrações imputadas?
- 3) A escrita fiscal da Impugnante foi desconsiderada? Sob qual fundamento?
- 4) Analisando a documentação contábil da Impugnante, considerou o Fiscal o registro de entradas e saídas das mercadorias?
- 5) Considerando os documentos fiscais, livros fiscais e demais documentos de recolhimento, relativos ao período autuado, verificar e confirmar se houve parcelas indevidamente consideradas pelo fiscal quando da apuração do crédito fiscal.
- 6) Considerou o fiscal os extratos de medições dos tanques de combustíveis do Contribuinte, para apurar ganhos e perdas sucessivos?

Destacou, ainda, a necessidade da apreciação conjunta deste auto de infração com o Auto de Infração nº 2691380077/20-8, pois estão correlacionados já que o outro trata da exigência da antecipação tributária decorrente da suposta omissão de entrada de que trata este auto de infração, conforme determina o art. 40 do RPAF.

Por fim, solicitou que todas as intimações fossem enviadas ao advogado constituído, identificado

à fl. 42, sob pena de nulidade.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 66 a 85 (frente e verso). Explicou que não se aplica os princípios do contraditório e da ampla defesa durante a ação fiscal que antecede a lavratura do auto de infração. Alertou que o presente auto de infração foi integralmente baseado no sped fiscal do autuado, ao qual tem completo acesso.

Considerou como equívoco do autuado entender que o LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD. Disse que o autuado pode demonstrar que seus registros na EFD estão equivocados, mas mediante documentos ou elementos que evidenciem fatos.

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. Assim, poderia ser aplicado a fatos pretéritos, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.

Ressaltou que o valor apurado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação. A omissão foi constatada mediante verificação da existência de uma extração da variação limite fisicamente possível do volume de combustível existente em estoque.

Destacou que o inventário do estoque pode ser feito em períodos diferentes. 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 efetuou a checagem de todas as somas e subtrações que resultaram as informações constantes nos registros 1300, 1310, e 1320 da EFD, inclusive as transposições dos valores de um registro para outro.

Ressaltou que os ganhos encontrados nas medições diárias não podem ser compensados com perdas ocorridas em dias próximos. É necessário demonstrar o erro cometido, pois são registros distintos. Pontuou que não é suficiente apenas alegar que cometeu erros na medição, tem que ser trazido documentos e elementos que demonstrem as supostas incorreções.

Alegou que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 trouxe novo procedimento de fiscalização, pois o levantamento dos estoques é feito diariamente pelo próprio contribuinte e registrado em sua escrituração digital. Acrescentou que a variação percentual do volume de combustível em razão da temperatura foi definida três vezes a mais que a estabelecida pela ANP, aumentando a margem e minimizando a possibilidade de erro em relação ao que não pode ser caracterizado como ganhos e perdas volumétricos.

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 ferradores 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.

Anotou que o imposto está sendo cobrado do autuado por solidariedade por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, cujo fundamento não está em qualquer presunção prevista em lei, razão pela qual também não é possível a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

## VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

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.

Rejeito o pedido de nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração, com suposto fundamento na Portaria nº 445/98 e por não ter sido considerado o LMC retificado, configurando suposto cerceamento de defesa. A comunicação acerca de retificação do LMC após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e apresentação de documentação que justifique as retificações, não tem o condão de afastar a exigência fiscal. Logo, não pode ser alegado cerceamento de defesa quando foi concedido ao autuado o prazo de 60 dias após a lavratura do auto de infração para apresentação das motivações que justificariam as retificações posteriormente processadas no LMC.

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.

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.

Não procede a alegação do autuado de que o presente procedimento fiscal não possui base legal. 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.

A falta de formalização para requerer documentos ou livros fiscais não implica que eles não tenham disso analisados. Toda a escrituração fiscal é hoje digital, devendo o contribuinte enviá-la à SEFAZ mensalmente, não sendo necessário qualquer requerimento ao autuado para ter acesso a toda escrituração fiscal.

Em relação à medição dos tanques, entendo que é admissível que ocorram equívocos na coleta de dados realizada por uma pessoa. O que não é admissível é que esses equívocos ocorram reiteradamente durante anos. Aliás, merecem mais confiança as medições realizadas em tanques de combustível por um ser humano com base na verificação in loco do que relatório com resultado do valor de um estoque ajustado com as compras e vendas realizadas quando se utiliza de ferramentas de informática.

De acordo com o relatório das fls. 04 e 05, 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 gasolina comum, no ano de 2016, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro e dezembro (fls. 05, verso). No dia 10/09/2016, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 17.464 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 5.034,041 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 17.464 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 5.034,041 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 fls. 04 e 05.

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.

Impossível a aplicação do disposto no art. 158 do RPAF, como requerido pelo autuado. Primeiro porque o referido dispositivo já se encontra revogado e segundo porque somente se aplicava em relação às multas impostas por descumprimento de obrigação acessória.

Indefiro o pedido de revisão fiscal para análise da documentação apresentada e da contabilidade da empresa. Novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração. As respostas aos questionamentos apresentados estão presentes no processo, não sendo necessária diligência para isso.

Entendo desnecessária a juntada deste auto de infração ao de nº 2691380077/20-8, embora reconheça que poderiam estar juntos um só PAF, pois são correlatos. Este exige o imposto por solidariedade e o outro o consequente imposto devido por antecipação tributária. Porém, a separação em dois PAF's não prejudica o presente julgamento, pois a exigência do imposto devido por solidariedade deve ser analisada previamente à exigência da antecipação tributária, o que efetivamente está ocorrendo.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0078/20-4**, lavrado contra **POSTO KONA LTDA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$114.588,80**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA– JULGADOR