

**A.I. Nº** - 269138.0079/19-7  
**AUTUADO** - POSTO KALILÂNDIA LTDA.  
**AUTUANTES** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 25/02/2021

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0005-01/21-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 e 2018. 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 10/12/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$515.406,77, em decorrência da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, conseqüentemente, 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 e 2018, 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. 16 a 53. Requereu que todas as intimações e notificações fossem encaminhadas para o seu patrono, indicado em sua defesa. Destacou que o lançamento de ofício procura amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, tudo conforme extraído dos dispositivos indicados pelos Autuantes como infringidos, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria nº 159/19.

Explicou que os Autuantes retiraram do LMC informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Depois, elegeram apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”.

Suscitou a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 18, I e IV, “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e conseqüente cerceamento do direito de defesa.

Alegou que não ficou caracterizada qualquer ação dolosa por parte do contribuinte, pois a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LCM. Informou que os Autuantes se utilizaram de apenas um dos dados registrados no LMC (GANHO), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente.

Argumentou que, de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, em

se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS porque não se paga o ICMS pelas vendas, ainda que as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, justifiquem a presunção, pois não ensejariam a falta de recolhimento do imposto. Concluiu que com a impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto, no máximo, caberia a aplicação do art. 11, da Portaria 445/98, respaldado, ainda, na Instrução Normativa nº 56/2002.

Disse que, como consta dos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria nº 445/98, nem por qualquer outro instrumento legal. Os Autuantes usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as PERDAS.

Concluiu que não existe base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido.

Alegou que é impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis e que também são incontáveis as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Destacou que a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente, pois as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. Entretanto, pegaram somente os dias em que se registrou “ganhos” e erigiu tais lançamentos a título de omissão, mas nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas. Sugeriu que o erro foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somado os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural e que não é fácil identificar o erro agora.

Reiterou que, se os Autuantes validaram os lançamentos dos “ganhos”, haveria que validar também as “perdas”, fazendo, ao menos, a devida compensação.

Disse que o parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98 não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma. Sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, através da qual se pode obter a comprovação da omissão de registro de entradas, o que se faria segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas”, em cada exercício fechado.

Ressaltou que a Portaria nº 445/98 foi criada para “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”. Estabeleceu um conjunto de normas procedimentais, limitada pela Lei nº 7.014/96, e não pode ser “interpretada de forma apartada”.

Registrou que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, ou seja, a partir de 25/10/2019, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o Contribuinte.

Argumentou que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção e que caberia aos Autuantes, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar o Autuado para que fizesse as devidas correções. Declarou que não cometeu qualquer infração ou limitada ao campo das obrigações acessórias: inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, da multa expressa em lei.

Concluiu que não se existe nexo entre a acusação (operações não escrituradas) e a realidade dos fatos (apenas os ganhos diários registrados na EFD/LMC). Assim, ressaltou que é nulo o lançamento e que o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa, pois o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza, no item 1 do inciso I, alínea “a”, que “a multa aplicável é a

prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso III, “g”). Assim, considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forme regular, mas apenas um dos seus componentes foi computado, a autuação teria apresentado mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta e não comprovada infração.

No mérito, destacou que é evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas de uma parte dos dados declarados pelo Autuado na sua EFD/LMC para respaldar a apuração, por presunção. Afirmou que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, solicitando prazo de 60 dias, contados do protocolo da defesa, para a juntada ao PAF. Requereu, ainda, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Solicitou revisão do lançamento por fiscal estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material, pois as quantidades tributadas não foram levantadas via auditoria de estoques e porque os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS. Reiterou que as perdas devem se juntar ao bloco das saídas e os ganhos ao bloco das entradas.

Repetiu que a aplicação isolada do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento.

Acrescentou que os autuantes investigaram seus registros de entrada e não identificaram qualquer falta de registro de entrada de combustível, inexistindo qualquer indício que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação. Ademais, as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, junto ao distribuidor PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Reiterou que deveria ter sido aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007 sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança, pois caberia ao Fisco a adoção de outros roteiros de auditoria, como preconizado pelo item 2 da Portaria nº 56, abstendo-se, por óbvio, de utilizar roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96.

O autuado apresentou comunicação à fl. 79 com anexação de mídia com o recibo de entrega das retificações de sua EFD.

O autuante Jefferson Martins Carvalho apresentou informação fiscal das fls. 78 a 92 (frente e verso). Disse que foi equivocada a conclusão do autuado de que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD, pois não se pode utilizar uma parte da sua escrita fiscal e contábil para fazer prova contra outra parte dessa escrita. Porém, destacou que o autuado pode demonstrar que seus registros na EFD estão equivocados, mas caberia a ele demonstrar com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem a incorreção dos lançamentos feitos na EFD.

Explicou que, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis (PRC), os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD. Em razão disso, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, admitindo que os levantamentos de estoques junto a postos revendedores de combustíveis não se limitem aos valores anualmente anotados no inventário. Essa alteração teria trazido novos procedimentos para a fiscalização que, com base no art. 144, §1º, do CTN, pode ser aplicado aos fatos geradores ocorridos antes de sua edição.

Ressaltou que o percentual de 1,8387%, citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)”. Esse percentual foi estabelecido de forma conservadora, pois corresponde a três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC nº 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta

qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura”.

Explicou que, o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, estabelecida essa variação limite fisicamente possível, todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia. Isso posto, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Concluiu que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Trouxe conceitos acerca da escrituração de inventários e enfatizou que, no caso dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso, pois devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas, escriturados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008.

Acrescentou que existe no LMC e na EFD um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a variações volumétricas. Sendo que, 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 (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Explicou, ainda, que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e depois consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba (registro 1320) e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado a cada dia no registro 1300.

Disse que em sua ação fiscal:

- 1 – refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontramos erro algum;
- 2 – verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontramos erro algum;
- 3 – checou se os valores registrados tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300 e também não encontrou qualquer divergência.

Ressaltou, porém, que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes, não se podendo simplesmente alegar que os erros de um dia se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes.

Destacou que um posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis

dentro da margem de 0,6%. Ademais, a margem da Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior a que o próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Acrescentou que, como o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente e, utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária uniformiza o entendimento de que acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido entradas omitidas.

Reiterou que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor, dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento, então, pode-se estabelecer com certeza absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado.

Ressaltou que o STJ, no Recurso Especial (REsp) Nº 1.833.748 - SE (2018/0285259-0), decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP.

Disse que o fisco da Bahia utiliza um critério que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite imposto pela legislação são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Concluiu dizendo que a inclusão do parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 acrescentou um procedimento para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pelo próprio autuado e anotados na sua EFD.

Ressaltou que, conforme o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Port.445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98).

Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento 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. Assim, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN nº 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas da solidariedade prevista no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Acrescentou 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 irremediavelmente comprometido.

Explicou que, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Pelo contrário, os ganhos e perdas anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Concluiu dizendo que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD deve ser feita pelo



autuado, nos termos do art. 373, II, do CPC. Acrescentou que a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas.

O autuado alegou, em memorial enviado previamente à sessão de julgamento, que o julgamento por videoconferência sem a concordância do sujeito passivo fere o princípio da publicidade dos atos administrativos, bem como prejudica sobremaneira o exercício da ampla defesa, na medida em que, sendo o processo físico, impede o exame dos autos durante a constatação, pela defesa, dos elementos juntados pelo Autuante para sustentar suas alegações. Destacou que a autuação foi baseada na presunção de omissão de saídas, conforme indicação do art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, ao tratar da apuração da base de cálculo. Requereu a suspensão do julgamento a fim de que seja o PAF convertido em diligência, para que tenha vistas do PAF e da informação fiscal. Requereu, ainda, considerando a extensa matéria de direito abordada, de forma alternativa, que seja o PAF convertido em diligência à PGE/PROFIS, para análise e emissão de parecer, tal como já ocorrera no dia 22/10/2020, na sessão de julgamento do AI 2691380109193, lavrado pela mesmo Ilustre Auditor contra o Contribuinte Ferreira Combustíveis Ltda, realizada pela 1ª Câmara. Trouxe decisões do Superior Tribunal de Justiça em que ficou estabelecida a inexistência de fato gerador sobre o aumento do volume de combustível decorrente da dilatação em razão dos efeitos da temperatura.

Destaco que na sessão de julgamento esteve presente o advogado constituído pelo autuado, Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026.

## **VOTO**

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem 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.

Indefiro o pedido de suspensão do julgamento requerido pelo autuado, por este não concordar com a sua realização por videoconferência. De acordo com o inciso III do art. 167 do RPAF, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A realização do julgamento por videoconferência está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592, de 04 de junho de 1999.

Não houve qualquer novo elemento trazido aos autos pelo autuante para sustentar suas alegações, e os §§ 7º e 8º do art. 127 do RPAF, somente exige que se dê ciência ao autuado acerca da informação fiscal prestada, quando forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, sendo dispensada, inclusive, se ocorrer refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado, em função de argumentos e provas apresentadas pelo autuado. Nenhuma dessas ocorrências foram observadas na informação fiscal prestada. Sendo assim, indefiro, também, o pedido de diligência para que o autuado tivesse vistas do PAF e da informação fiscal.

Rejeito o pedido de nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e, consequente, cerceamento do direito de defesa. 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, 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.

Aliás, o critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nesses processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano sem que seja percebido no resultado da auditoria.

No 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, ocorrem sem emissão de documentos fiscais.

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, 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, conseqüentemente, 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, conseqüentemente, sem tributação.

De acordo com o relatório das fls. 05 a 16, 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 e 2018.

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 fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro (fl. 04 verso). No dia

26/05/2016, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 22.757,273 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 10.324,188 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 22.757,273 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 10.324,188 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. 03 e 04.

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.

A argumentação de que provavelmente o sistema do autuado tenha somado os volumes disponíveis de cada dia com as vendas e o estoque escritural ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD, não ficou comprovada nos autos. Foi alegada a incapacidade dos tanques em armazenar os quantitativos registrados ao final de cada dia, mas também não foi trazida qualquer documentação acerca da capacidade dos referidos tanques.

Supostos erros na informação de valores na escrituração fiscal, como alegou o autuado em relação aos informados no Registro 1300 da EFD que serviram de base para o presente auto de infração, não se constituem em inconsistências, que justifiquem solicitação de correção e a multa aplicada não poderia ser a da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, como sugerido pelo autuado, pois a presente exigência fiscal não trata de antecipação tributária. A retificação da EFD durante a ação fiscal ou 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.

As decisões do STJ acerca da inexistência de fato gerador sobre o volume de combustível dilatado no armazenamento, por razões de temperatura, não afetam a presente decisão, porque o registro de ganho efetuado pelo autuado como sendo decorrente de variação volumétrica, não pode ser considerado como tal, por estar bem acima dos limites admissíveis. A conclusão da ação fiscal, foi que esses supostos ganhos volumétricos registrados correspondem à entrada de combustíveis sem documentação fiscal.

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.

Por todo o exposto, indefiro o pedido de diligência para realização de revisão do lançamento fiscal e para remessa do PAF à PGE/PROFIS.

Em relação ao enquadramento da base de cálculo, retifico a indicação constante no enquadramento legal para o § 6º do art. 23 da Lei nº 7.014/96, que estabelece que a base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, tendo sido no presente caso adotado o PMPF.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.



## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0079/19-7**, lavrado contra **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$515.406,77**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de janeiro de 2021

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – JULGADOR