

**A.I. Nº** - 269138.0126/19-5  
**AUTUADO** - AUTO POSTO CENTENÁRIO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.  
**AUTUANTE** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 06/12/2021

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0188-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS 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 a apuração do imposto devido. Refeitos os cálculos. Autuada elidiu parcialmente a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 14/12/2019, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$434.292,62, acrescido da multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita:

**INFRAÇÃO 01 – 04.07.01** – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, correspondente ao período de dezembro de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98.

A autuada através de seus advogados impugna o lançamento, fls. 16 a 29, onde inicialmente aborda a tempestividade da defesa, relata os fatos e registra que acompanha a autuação uma memória de cálculo com duas folhas constando a apuração do ICMS supostamente devido, além de uma listagem de quatro folhas indicando os períodos fiscalizados para cada um dos cinco produtos autuados.

Aduz ser indevida a retroação de lei, pela aplicação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, copiado, vez que o autuante, para justificar a suposta ocorrência de omissão do registro de entrada de combustível, valeu-se deste dispositivo que define o critério através do qual se caracteriza a omissão de saída, foi acrescentado pela Portaria nº 159/2019, com efeitos a partir de 25/10/2019, portanto, após a suposta ocorrência dos fatos geradores arrolados na autuação.

Assim, entende que não havia dispositivo legal vigente nas datas dos fatos autuados capaz de caracterizar omissão de registro de entrada de combustível, acusação que diz estar carente de realidade fática, razão pela qual pede a improcedência da infração.

Frisa que para o esclarecimento dos fatos, é essencial que os julgadores conheçam como funciona o posto de combustível, como as mercadorias lhe são entregues e como é feito o

controle do seu estoque. Para tanto, passa a descrever a rotina do estabelecimento.

Conta que a empresa comercializa unicamente combustíveis fornecidos pela SHELL, uma companhia rigorosa no que diz respeito à sua marca e à sua imagem, exigindo contratualmente que os postos que revendem seus produtos, funcionem exclusivamente com eles, e, por se tratar de uma empresa multinacional de porte, não comercializa combustíveis sem que todas as condições legais, inclusive as fiscais, estejam atendidas.

Assevera que a SHELL audita permanentemente os postos credenciados que utilizam sua bandeira, com o propósito de garantir a condição contratual de regularidade nas operações. Assim, justifica que mesmo admitindo que adquira combustíveis de outros fornecedores, tal fato seria identificado pela SHELL, impossibilitando que tal ilícito contratual fosse praticado durante quatro anos seguidamente.

Relata que tomando ciência da autuação, verificou junto à sua contabilidade a origem das diferenças apontadas e identificou a ocorrência de uma falha procedimental na área operacional, fato ao qual atribui a escrituração de notas fiscais em datas equivocadas resultando na omissão de entradas identificadas na autuação.

Explica que o posto de combustíveis opera todos os dias do ano e possui um sistema automático que, diariamente, sempre às seis horas da manhã, verifica o volume de combustível existente, através leitura do nível de cada tanque, cuja informação que posteriormente é transferida, de forma manual, pela contabilidade para o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS – LMC como sendo o estoque de fechamento do dia anterior, haja vista que as operações do posto se encerram a meia noite e reiniciam às 06:00h, exceto no carnaval e no réveillon, dia 31/12, quando opera ininterruptamente, ou seja, 24 horas.

Complementa que o lançamento das notas fiscais de entrada do combustível no LMC é realizado por um funcionário denominado CHEFE DE PISTA, que trabalha nos dias úteis, de segunda a sexta-feira, das 14h às 22h e sábado das 09h às 14h. Assim, não trabalha aos domingos, feriados e dias que, por decisão administrativa, não exista expediente.

Feitas as considerações circunstanciais, afirma que caso haja recebimento de combustível e a respectiva nota fiscal de entrada não seja lançada no LMC na data correta, o dia do efetivo descarregamento do combustível, fatalmente será criada discrepância entre os estoques físico e contábil, gerando a omissão de entrada apontada pela fiscalização.

Assegura que a situação descrita, normalmente acontece em dias não úteis, quando o CHEFE DE PISTA não está trabalhando, porque ao iniciar o trabalho após um feriado, ou um fim de semana, recebe as notas fiscais de entrada dos combustíveis descarregados nos dias não úteis, e assim realiza os lançamentos no LMC e eventualmente o faz de forma equivocada, pois, pode lançar como data de entrada a data da emissão da nota fiscal e o efetivo descarregamento ter ocorrido no dia seguinte ou fazer o lançamento da entrada no dia seguinte imaginando que não teria ocorrido o descarregamento na mesma data da emissão da nota fiscal.

Apresenta a título ilustrativo dos fatos, dois exemplos colhidos da autuação.

O primeiro, ocorreu no dia 02/01/2015 relativo à gasolina comum, em que o autuante afirma ter havido omissão de entrada de 4.793,006 litros (5.035,88 descontados 242,874 litros de perdas – limite SEFAZ).

Fazendo a análise do ocorrido, justifica que o dia 02/01/2015 foi uma sexta-feira, sem expediente, entre o feriado de 01/01/2015, quinta-feira e o sábado, 03/01/2015, dias nos quais o CHEFE DE PISTA não trabalhou. Afirma que foram entregues dia 02/01, 5.000 litros de gasolina, mas, na segunda-feira, 05/01, o CHEFE DE PISTA lançou a referida entrada por equívoco no dia 03/01/2015, gerando, por conseguinte, uma “omissão” de entrada de 5.035,88 litros no dia 02/01 e uma “perda” de 5.009,90 litros de gasolina comum no dia 03/01.

Conclui que a perda apontada no dia 03/01 neutraliza a omissão de entrada verificada, objeto da autuação no dia anterior, demonstrado em parte na planilha elaborada pelo autuante.

Continuando, apresenta como segundo exemplo a ocorrência do dia 23/09/2018, um domingo, dia em que o CHEFE DE PISTA também não trabalha, tendo lançado na segunda feira a nota fiscal nº 651.009 com a data de sábado, 22/09, sendo que a efetiva entrada da mercadoria somente se deu no dia seguinte, ou seja, no domingo, gerando uma discrepância e impondo uma perda de 10.149 litros no sábado e um ganho de 10.158,99 litros no domingo, conforme demonstrativo, parte de uma planilha plotada.

Pondera que apesar de ter havido erros de registro das datas das notas fiscais de entrada, não houve omissão de entrada, fato que afirma ser de fácil percepção uma vez que para todas as omissões de entradas haverá sempre uma perda equivalente em dia anterior ou posterior.

Salienta que mesmo caracterizado o erro, não há como manter a acusação da ocorrência de “entrada de mercadoria não registrada” com base no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, pois a nota fiscal foi registrada, apesar de intempestiva à efetiva entrada no estabelecimento, e assim, não há materialização do fato gerador passível de dar azo ao lançamento de imposto por omissão de entrada tampouco causar prejuízo ao Erário.

Pugna pela improcedência da autuação e passa a narrar outras evidências que entende corroborar com os argumentos.

A primeira, refere-se ao fato da quase totalidade das omissões terem ocorrido em dias não úteis, como por exemplo o da GASOLINA COMUM, que na planilha analítica, o autuante apontou a existência de ICMS não recolhido suficientemente em dois dias de 2015, oito dias de 2016, vinte e quatro dias de 2017 e doze dias de 2018, que correspondem a feriados, finais de semana, sextas-feiras e datas que não há expediente administrativo e relacionando todas as datas, consigna que esses mesmos fatos teriam ocorrido em 2018.

Conclui que dos quatro anos fiscalizados relativos à GASOLINA COMUM, correspondentes a 1.461 dias, apenas cinco, que corresponde a 0,34% dos dias, os lançamentos referem-se a dias úteis, quais sejam: 19/05/2016, 09/04/2017, 12/06/2018, 10/10/2018 e 05/11/2018.

Complementa que fato semelhante ocorreu em todas as outras datas indicadas no Auto de Infração para todos os demais combustíveis fiscalizados.

Assim sendo, infere que não pode ser coincidência que as discrepâncias observadas pela fiscalização se acumulem em dias não úteis ou em suas vésperas, restando claro que as omissões apontadas decorrem do fato do CHEFE DE PISTA ter adiantado ou atrasado na data do registro das notas fiscais de entrada em razão de falha de procedimento e assevera que em momento algum, as omitiu.

A segunda refere-se ao fato das supostas omissões serem, quase sempre, de múltiplos de 5.000 litros, descontada a tolerância de 1,8387% decorrente das perdas.

Quanto à GASOLINA COMUM, conta que em 2017, dos vinte e quatro dias quando supostamente teria ocorrido omissão de entrada, vinte e três, ou seja, 95,8%, apontaram omissão de 4.900 e 9.900 litros de combustível, fato que diz não ser coincidência.

Registra que adquire do seu fornecedor SHELL, quantidade de combustível em múltiplos de 5.000 litros, ou seja, compra 5.000 litros por dia, por vezes 10.000 litros, e, mais raramente 15.000 litros. A proximidade dos números robustece a afirmação de que a discrepância observada, decorre do descompasso entre o registro da nota fiscal e a sua efetiva entrada no tanque.

A terceira, atribui a inconsistência dos números, pois, caso a tese do Fisco estivesse correta, os ganhos apurados na autuação são geralmente equivalentes a mais que o dobro da média diária de vendas de combustível pela empresa.

Relata que em 2016 vendeu em média 65.000 litros de combustível no mês, próximo a 2.170 litros por dia, sendo que a autuação aponta quatro datas em que a venda sem registro, fora de aproximadamente 4.900 litros, ou seja, nesses dias foram vendidos o dobro da sua média diária o que geraria um “estouro” de caixa de quase R\$19.000,00/dia, sem contar as vendas ordinárias.

Adverte que atualmente as vendas são realizadas majoritariamente com cartão de crédito e

débito, dessa forma, tal “estouro” seria facilmente percebido em aumentos das vendas registradas em POS.

Portanto, pede que seja deferida diligência com o fito de esclarecer tais dúvidas, verificando-se junto às operadoras de cartão de crédito eventual alteração da média de faturamento da autuada nos dias em que foi apontada a “perda” que neutralizou a omissão de entrada.

Defende que as conclusões da fiscalização podem ser alteradas em razão dos fatos que diz ter demonstrado e salienta que apesar de reconhecer que o método aplicado pelo autuante é capaz de verificar omissões de entrada, porém, não é absoluto.

Aconselha que a fiscalização deveria ter observado todo o LMC, não só os dias em que supostamente teria ocorrido as omissões de entrada, e assim, constatar que no dia anterior ou seguinte a cada uma das datas autuadas há o registro da entrada da mercadoria, ainda que de forma equivocada e também ter considerado as demais evidências relatadas: valores médios diários recebidos em cartão de crédito/débito e litragem média diária de venda de combustíveis. Se assim tivesse procedido, concluiria que os valores levantados, trata-se de mero erro de escrituração, sem nenhum prejuízo para o Erário.

Reputa à diligência fiscal, que requer, conforme previsão do art. 123, § 3º do RPAF, a única maneira de sanar o referido vício, de modo a promover a revisão da autuação, considerando todos os dias dos exercícios fiscalizados, compensando-se as “perdas” com os “ganhos” no LMC.

Esclarece que a questão a ser dirimida na diligência é saber se nas datas apontadas como da ocorrência de omissão de entrada, houve descompasso entre a real data de entrada das mercadorias adquiridas para revenda e o seu efetivo registro, bem como se esse descompasso foi sanado nos dias anterior ou posterior no LMC, através da ocorrência de perdas em igual volume apontado como omissão, observadas as perdas admitidas pela SEFAZ, em cumprimento ao que estabelece o art. 145 do RPAF.

Explica que não se trata de fatos que poderiam ser esclarecidos através da mera apresentação de documentos, pois envolve complexidade, não podendo ser aplicado o disposto art. 147, inc. I alínea “b” do RPAF.

Apresenta como prova, que afirma ser capaz de confirmar os argumentos expostos que pode ser posteriormente complementada, a apuração no LMC, exercício 2016, relativa à GASOLINA COMUM – Doc. 02.

Adicionalmente ratifica o pedido de realização de diligência fiscal também para verificar junto às operadoras de cartão de crédito, eventual alteração da média de faturamento da empresa no período fiscalizado.

Por fim, pede que após a realização de diligência fiscal, nos termos requeridos, que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 120 a 122.

Ao referir-se ao argumento da defesa de que houve diversos erros de escrituração, promovendo as conclusões da fiscalização, sem considerar o fato de ter ocorrido em diversas ocasiões a entrada de combustíveis um dia antes ou um dia depois do lançamento na escrita fiscal, faz as seguintes observações: (i) O registro equivocado das entradas físicas de um dia antes ou um dia depois da sua entrada, de fato gerou ganhos e perdas consecutivos, com o exato volume das entradas efetuadas; (ii) A entrada física se dá sempre no mesmo dia do ganho anotado; e, (iii) O registro da entrada na escrituração fiscal sempre se dá no dia da perda.

Registra que a autuada traz como reforço de seus argumentos três situações:

- a) Quase a totalidade das omissões teriam ocorrido em dia não útil;
- b) As omissões apuradas quase sempre são múltiplos de 5.000 litros, volume usualmente adquirido pela empresa;
- c) Os ganhos correspondem a mais que o dobro das vendas diárias médias.

Admite ser plausível a alegação da autuada, pois é possível que o registro equivocadamente de uma nota fiscal de entrada promova as distorções levantadas, fato que diz eliminar muitas omissões de entrada cobradas, mas não todas.

Anexa o extrato do REGISTRO 1300 com as informações da movimentação de combustíveis, com os novos valores considerados ganhos e novos débitos calculados.

Ressalta que considerou apenas a hipótese de erro no registro da nota fiscal de entrada, que deve ter como indicativo o valor próximo ao das perdas registradas.

Assim, refez o levantamento e anexou o que denominou de extrato do REGISTRO 1300, com as informações da movimentação de combustíveis, com os novos valores considerados ganhos e novos débitos calculados, alterando o demonstrativo de débito frente aos argumentos defensivos que não foram abordados na informação fiscal.

Em 30/05/2020, os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal em sessão de pauta suplementar, decidiram converter o processo em diligência, à INFAZ de origem, para que o autuante preste a informação fiscal em observância ao art. 127, § 6º do RPAF/99 e que o órgão preparador intime o contribuinte a tomar ciência dos novos demonstrativos, entregando-lhe, mediante recibo, a mídia gravada, em formato editável, nos termos do art. 8º, § 3º do RPAF/99, contendo todos os demonstrativos e planilhas.

Às fls. 149 a 160-v o autuante prestou nova informação onde, inicialmente transcrevendo lição de Eliseu Martins, afirma que atualmente a análise e classificação dos estoques se tornaram muito mais complexas, diferentemente do que ocorria na era mercantilista, quando bastava o levantamento de estoques em termos físicos.

Justifica que diante dessa complexidade, a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, foi alterada para *“orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais”* dada as dificuldades encontradas pelos fiscais no seu trabalho cotidiano *“face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”*.

Argumenta, que dessa forma, não se pode interpretar a norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que se fundamenta.

Discorre acerca do inventário dos estoques, como um conceito elaborado pelas Ciências Contábeis e como ensina José Carlos Marion, no sentido restrito, refere-se ao processo de verificação das existências dos estoques, portanto, faz parte do controle de estoque a verificação e a contagem física do bem, *in loco*, o que caracteriza o inventário.

Então, quando a Portaria nº 445/98, no caput do seu art. 10, dispõe que o levantamento quantitativo de estoques se trata de *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período”*, sabe-se que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado, conclui.

Ensina que tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF).

Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ( $EF = EI + E - S$ ), mas, se EF for maior ( $EF > EI + E - S$ ), houve omissão de entradas, e se EF for menor ( $EF < EI + E - S$ ), houve omissão de saídas.

Explica que o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de essa ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários.

Lembra que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com períodos diferentes. Por exemplo, no caso das empresas mercantis, por

obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa, art. 225 do RICMS/2012, levantado ao fim de cada período de apuração, art. 276 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto Federal nº 9.580/2018, o que, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, deve ser feito trimestralmente ou anualmente, e, no caso da pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, no término do ano-calendário.

Ressalta que no caso dos estoques de combustíveis feitos pelos postos revendedores, 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.

Complementa que além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis no livro específico, LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS – LMC, criado pela Portaria do DEPARTAMENTO NACIONAL DE COMBUSTÍVEIS – DNC nº 26/1992, 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 9/2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos de (i) Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis; (ii) Controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente ou à integridade física ou patrimonial da população; (iii) Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas fazendas estaduais; e, (iv) Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Afirma que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas. Além disso, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, alínea “f”, da Instrução Normativa anexa à Portaria DNC 26/92).

Conclui que no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (omissões de entradas ou omissões de saídas) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite estabelecido no citado normativo.

Aponta que na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três registros: 1300, 1310 e 1320: (i) registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis e tem os campos que descreve; (ii) o registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque; e, (iii) o registro 1320 do volume das vendas no dia.

Resume, conforme dados expostos, 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 no 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.

Ressalta que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os dias, e a cada dia é feito de forma independente, sem conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

Trata dos possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD, detalhando os registros 1300 da EFD. Diz que logicamente, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, que tendem a ocorrer na forma que detalha.

Ao tratar do controle dos erros na EFD analisada, cita Tolstói, que assim se posiciona: *“todas as escritas regulares são iguais, as irregulares são irregulares cada uma da sua maneira”*. No trabalho de fiscalização, é sempre importante ter isso em mente e a cada trabalho buscar a verdade material diferenciando as omissões das simples irregularidades.

Salienta que no presente trabalho refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum; verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum; e, checkou se os valores registrados no campo VOL\_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300 e novamente, não encontrou qualquer divergência.

Passando a tratar da independência do controle de estoques feito a cada dia, lembra que o controle de estoques dos postos revendedores de combustíveis é feito diariamente. Isso implica que os valores levantados a cada dia são independentes, sem vínculo ou conexão com os valores dos dias anteriores e dos dias seguintes. Portanto, diz ser errado afirmar que quando há *“um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”*.

Pondera que se um ganho resultar de erro no FECH FÍSICO de um dia, como o ESTQ ABERT do dia seguinte é medido também, não há que se falar em cancelamento puro e simplesmente de um com o outro e admite que de fato, como são medições independentes, é necessário demonstrar o erro ocorrido no FECH FÍSICO para provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia e demonstrar que o ESTQ ABERT do dia seguinte estava errado e levou a indicação de uma perda equivocada. São dois dias, duas medições, dois registros, todos distintos e que requerem provas distintas dos erros alegados. Portanto, novamente, não há que falar em cancelar o ganho de um dia com a perda do dia seguinte, pois, um é independente do outro.

Conta que outro exemplo de erro possível é a falta do registro de uma entrada de combustível no tanque, destacando que uma entrada anotada no registro C100 pode não ser despejada no seu tanque do posto revendedor, e assim, não constituir entrada nos registros 1300 e 1310. Nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro. Se essa nota for registrada em outra data, nessa data haverá uma perda decorrente dessa anotação sem a efetiva entrada física da mercadoria. Novamente, não há que se falar em cancelar a perda com o ganho por terem os mesmos valores. Nesses casos, o contribuinte necessita provar que aconteceu um erro no controle das entradas de combustíveis com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos – item 2.1.2 da norma NBC T 2.1.

Aponta que podem ainda existir outros erros, como saídas depois de feito o levantamento do estoque final ou antes do levantamento do estoque inicial, tendo cada um, repercussões diferentes.

Lembra ainda que a lógica dos argumentos apresentados para justificar os erros não pode ser contraditória, devendo proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam. Se uma entrada deixou de ser registrada e gerou um ganho falso, todas as outras entradas não registradas deveriam produzir o mesmo resultado. Se assim não for, o argumento está obviamente errado – prova por contradição (ou redução ao absurdo) – não podendo prevalecer.

Anexa figuras que demonstram graficamente os erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física; a falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor dela, a movimentação de estoques de combustíveis sem entradas e sem ganhos ou perdas e a entrada anotada, mas sem entrada física no estoque e gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada.

Assevera que excluídas as possíveis inconsistências na EFD, só restam os erros de medição e os erros de anotação da medição na EFD e como visto, a Portaria DNC 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, uma

justificativa escrita deve ser apresentada. Ou seja, 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 dessa margem de 0,6%. Ademais, a margem da SEFAZ é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite. Assim, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Além do erro de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo erro deve ser feita pela autuada com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1.

Destaca que até a publicação da Portaria nº 159/ 2019, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, transcrito.

Frisa que dessa forma a SEFAZ aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte, considerando que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio, diariamente e utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, uniformizou 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.

Ressalta que trabalho da fiscalização fica, simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que a autuada já as possui. Dessa forma, defende não ser correta a afirmação da autuada de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”.

Ressaltando o caráter procedimental da Portaria nº 445/98 e a sua aplicabilidade aos fatos geradores anteriores à sua alteração, destaca que a modificação desta, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceram-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º do Código Tributário Nacional – CTN, reproduzido, permite sua aplicabilidade imediata.

Salienta que percentual de 1,8387% trazido no parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis. É, portanto, 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, de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria nº DNC 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*” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag nº 2007509-66.2014.815.000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Afirma restar patente 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 (premissa maior associada a resultados conhecidos), 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 meteorológico (premissa menor), então, pode-se estabelecer com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução).

Estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite necessariamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, conforme figura anexada.

Conclui que a nova norma não criou hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não criou 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.

Observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor, exemplificando com figura retirada da Cartilha do Posto Revendedor de Combustível – PRC, disponível no sítio da ANP, que mostra o procedimento que deve ser realizado no próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela SEFAZ não terá dificuldade para contestá-lo.

Pontua ser apropriado que o parágrafo único do art. 10 se encontre na Seção III da Portaria nº 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente disso que trata.

Relata que recentemente, o STJ no REsp nº 1.833.748-SE 2018/0285259-0, cujo acórdão transcreve, decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP, onde observa ter entendido o relator que havendo nos seus estoques um volume de combustíveis (estoque de fechamento anotado no campo 11 do registro 1300 da EFD) maior que o contabilizado (estoque escritural anotado no campo 8 do registro 1300 da EFD), é *“forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”*.

Complementa que dessa forma, *“o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”*, se não houvesse essa cobrança, estaria *“compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”*.

Destaca que fisco da Bahia utiliza o critério de variações de volume superiores a 1,8387% do volume disponível para comercialização, o que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite imposto, são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Indica que a autuada alega que houve diversos erros de escrituração que falsearam as conclusões a que o Fisco chegou, explicando que em diversas ocasiões a entrada de fato dos combustíveis nos tanques aconteceu um dia antes ou um dia depois daquele lançado em sua escrita fiscal. Com isso, gerou-se como consequência ganhos e perdas consecutivos e com o exato volume das entradas efetuadas, de modo que no dia da entrada física, mas sem registro na EFD, surge um ganho no valor dessa entrada não registrada, e, no dia do registro da entrada, mas sem entrada de fato, registra-se uma perda nesse mesmo volume da entrada.

Para reforçar o seu argumento, frisa que a autuada esclarece que quase a totalidade das omissões ocorreu em dia não útil e as omissões quase sempre são múltiplos de 5.000 litros, volume usualmente adquirido pela autuada.

Justifica sobre os dois primeiros itens que deve-se observar ser plausível a alegação da autuada, pois, é possível que o registro equivocado de uma nota fiscal de entrada cause as distorções observadas. Isso certamente elimina muitas omissões de entradas cobradas, mas não todas. Sendo assim, anexou o extrato do registro 1300 com as informações da movimentação de combustíveis, os novos valores considerados ganhos e os novos débitos calculados.

Pontua que ainda, tentando evidenciar que os valores registrados na sua EFD são incompatíveis com a realidade dos fatos, a autuada argumenta que os ganhos são *“equivalentes a mais que o dobro da média diária de vendas de combustível”*, e que, como *“as vendas são realizadas majoritariamente com cartão de crédito e débito, tal ‘estouro’ seria facilmente verificado nos aumentos das vendas registradas em POS”*. Essa afirmação não se sustenta, afirma.

Explica que pela própria natureza da movimentação dos estoques, as entradas são menos frequentes, mas de maior volume que as saídas. Então, a declaração equivale a um argumento tautológico, que nada acrescenta ao que se pretende demonstrar.

Observa que o volume de vendas de uma empresa é definido pela demanda do produto e não pela sua oferta. Por conseguinte, não se sustenta a afirmação de que as entradas sem documentação fiscal, aumentando a oferta do produto em prejuízo do fisco, gerariam “estouro” das vendas, registradas ou não no POS. Ao contrário do que sugere a autuada, e de acordo com a teoria econômica, as entradas sem notas fiscais foram vendidas pelos bicos das bombas sem movimentações extraordinárias – conforme o anotado nos registros 1320 e 1300 da EFD.

Considera que foram rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pela defesa.

Ratifica integralmente a autuação.

Em 18/11/2020, tendo sido constatado que o autuante em sede da primeira informação fiscal já havia refeito o levantamento e anexado o que denominou de extrato do Registro 1300, com as informações da movimentação de combustíveis, com os novos valores considerados ganhos e novos débitos calculados, alterando o demonstrativo de débito, sem que tais demonstrativos tivesse sido entregues a autuada, foi decidido converter o processo em diligência à INFAZ de origem para que fosse intimado o contribuinte a tomar ciência dos novos demonstrativos anexados pelos autuantes, fls. 59 a 141-v, entregando-lhe, mediante recibo, cópia da mídia contendo os arquivos gravados, em formato editável, nos termos do art. 8º, § 3º do RPAF/99, concedendo o prazo de trinta dias, para sobre eles se manifestar, querendo, em cumprimento ao que estabelece o art. 127, § 7º do RPAF/99.

A diligência foi cumprida pela COPEC, conforme termo de ciência, disponibilizando mídia eletrônica contendo os arquivos eletrônicos gravados, cuja cópia encontra-se apenso aos autos, fl. 168, correspondentes aos citados demonstrativos através de mensagem postada em 21/12/2020, lida no dia seguinte através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fls. 166 e 166-v.

Transcorrido o prazo, o contribuinte não se manifestou, sendo em seguida os autos remetidos ao CONSEF para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em análise, imputa ao sujeito passivo a acusação do cometimento de uma infração à legislação do ICMS, tempestivamente impugnada.

Atuando na atividade econômica de comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, ou seja, posto revendedor de combustíveis – PRC, a autuada é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, estando assim obrigado a observar, no desenvolvimento de sua atividade mercantil, além das normas tributárias, aquelas advindas na Agência Nacional do Petróleo – ANP, órgão regulador de sua atividade econômica.

A cientificação do início da ação fiscal ocorreu via mensagem 142915, postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 05/12/2019, lida no mesmo dia, procedimento que atende ao requisito formal previsto no art. 26 do RPAF/99.

Preliminarmente, constato que o lançamento se conforma com o art. 142 do CTN, vez que o crédito tributário exigido foi constituído por autoridade administrativa competente para tal, que aplicando os roteiros de auditoria fiscal exigidos para a correta apuração dos ilícitos apontados, concluiu pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.

Os trabalhos fiscalizatórios se pautaram no exame de informações constantes nos registros transmitidos pelo contribuinte, através da sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas e cupons fiscais, cujos dados foram informados através do SPED-Fiscal, que contém o registro de toda sua atividade mercantil, além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis lançados no Livro de Movimentação do Combustível – LMC, cujos registros estão inclusos na EFD, que serve de suporte aos exames de auditoria, por se constituir em um livro fiscal, conforme prevê o Ajuste SINIEF 01/09, na sua Cláusula primeira: *“Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, conforme modelo por ele fixado.”*, dispositivo acolhido pelo RICMS/2012 no seu art. 219.

Sendo a EFD 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, se constitui na única escrituração fiscal válida, e assim, contém os registros sobre os quais cabe à fiscalização utilizá-los no desenvolvimento de auditorias, aplicando os roteiros apropriados.

Não foi arguida nulidade do lançamento, contudo, a defesa questiona o fato da autuação ter como base o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, em razão dos fatos geradores apurados terem ocorrido em data anterior a publicação da Portaria nº 159/2019, que alterando da Portaria nº 445/98, acrescentou o citado dispositivo.

Sobre o citado normativo, a defesa aduz que *“ainda que a autuação estivesse espelhando a realidade fática (...) não há dispositivo contemporâneo às datas autuadas que seja hábil para caracterizar omissão de registro de entrada de combustível”*.

Trata-se, portanto, de dúvidas quanto a aplicação de uma norma com vigência posterior aos fatos apurados, ou seja, questiona a retroatividade do disposto a seguir transcrito:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária: (...)*

*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 excedeu 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).*

Esse parágrafo único foi acrescentado ao art. 10 da Portaria nº 445/98, pela Portaria nº 159, de 24/10/2019, com efeitos a partir de 25/10/2019 e serviu de suporte para a lavratura do presente Auto de Infração, vez que interpretando a norma que autoriza a exigência fiscal, ora apreciada, define os critérios que caracterizam a omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo.

Ressalto que a Portaria nº 445/98 dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consoante o seu art. 1º: *“O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de*

*procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período”.* (Grifei)

Sobre este questionamento da defesa, registro que esta mesma Junta de Julgamento Fiscal, deparando-se com outro processo sobre a mesma matéria e frente ao mesmo apontamento defensivo, entendeu conveniente e oportuno solicitar à Procuradoria Fiscal da PGE, a emissão de parecer jurídico acerca da possibilidade da retroatividade do dispositivo supra mencionado, que em resposta, emitiu parecer jurídico, cujo trecho transcrevo, naquilo que nos interessa no momento:

*“Em resumo, reside a indagação formulada pela 2ª JJF em derredor da possibilidade de retroação das normas esculpidas nas Portarias nº 159/19 e 001/2020, que alterando a Portaria 445, estabeleceu índices de perdas normais a serem consideradas no levantamento quantitativo de estoques de vários seguimentos da economia, inclusive de combustíveis.*

*Ou seja, se os índices fixados pela nova Portaria alcançariam fatos geradores ou lançamentos anteriores a mudança do instrumento normativo interno, onde não existiam as balizas trazidas na nova norma.*

*Inicialmente, impõe-nos explicitar o que dispõe a Portaria 445/98, cuja redação foi modificada pela Portaria 001/2020.*

*A Portaria 445/98 regulamenta o alcance dos procedimentos de fiscalização na metodologia dos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.*

*E o que é um levantamento quantitativo de estoque?*

*Utilizaremos como base conceitual, para melhor elucidar, o quanto disposto na própria Portaria 445/98, precisamente no seu art. 1º, verbis:*

*‘Art. 1º O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária’.*

*Observa-se da dicção da norma acima transcrita que, por uma imposição lógica, o levantamento quantitativo de estoques é um método ou procedimento de apuração dos fatos econômicos e livros fiscais dentro dum período de tempo, cujo desenrolar pode determinar a existência de fatos geradores do ICMS.*

*O inventário do estoque consiste no levantamento das quantidades dos itens existentes no estoque de determinado contribuinte em determinada época, sendo estas informações imprescindíveis para a gestão da produção, gestão financeira e dinâmica de pagamento de tributos.*

*Vale apontar que o levantamento quantitativo de estoques é um instituto incorporado do ramo das Ciências Contábeis, cujo escopo também é a verificação da ocorrência documental de operações de circulação de mercadorias, com base na análise dos estoques, livros e documentos fiscais dum determinado contribuinte, num determinado período de tempo.*

*Neste ponto, tendo como certo se tratar o levantamento quantitativo de estoques dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva.*

*Assim sendo, tratando-se de método de apuração ou fiscalização, entendemos aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º do CTN, cuja redação cabe transcrever:*

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de*

*investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (...).*

*Note-se que, sem dúvida, a norma lustrada na Portaria nº 001/2020 possui natureza eminentemente procedimental, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômicos, porventura fato gerador do ICMS.*

*São normas internas da Administração Fazendária para o processo de fiscalização, apontando ao Estado-Administração como, quando ou de que maneira deve o ato de levantamento quantitativo de estoques se produzir”.*

Portanto, a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedimental e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo instituiu “*novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios...*”, conforme entendimento da PROFIS/PGE, estampado no parecer retro citado, o qual acolho integralmente.

Em sua defesa, sem tratar questões de direito, a autuada traz à discussão fatos que ao seu entender poderiam justificar as diferenças apuradas pela fiscalização e elidir a infração.

Para tanto, aponta ocorrências que poderiam, no seu entendimento, corroborar com seus argumentos, quais sejam: (i) quase a totalidade das omissões terem ocorrido em dias não úteis; (ii) as omissões quase sempre serem múltiplas de 5.000 litros de combustíveis; (iii) os ganhos apurados, em regra, são equivalentes a mais que o dobro da média diária de suas vendas de combustíveis.

Em sede de informação fiscal o autuante após analisar tais argumentos, justificou todos os pontos e considerou plausível parte das alegações, especificamente referente às duas primeiras, e admitiu ser possível que o registro equivocado de uma nota fiscal de entrada poderia efetivamente causar distorções, o que eliminaria muitas omissões de entradas apuradas, ressalvando, entretanto, que não todas.

Nessa esteira, revisou o levantamento e refez o demonstrativo de débito resultando em novos valores, tendo em seguida cientificado o sujeito passivo, inclusive com a entrega dos novos demonstrativos no cumprimento de diligência determinada por este órgão julgador, observando o disposto no art. 8º, § 3º do RPAF/99.

Quanto ao último argumento, ou seja, que os ganhos apontados no levantamento fiscal são superiores ao dobro das vendas, não acata, e justifica sua decisão em razão da natureza da movimentação dos estoques. Explica que as entradas ocorrem com menos frequência, mas em maior volume que as saídas. Portanto, tal afirmação, nada mais é do que a constatação da realidade fática, ou seja, não serve de argumento para descaracterizar a autuação.

Considero pertinentes e objetivas as informações prestadas pelo autuante, e correta a revisão procedida, motivo pelo qual, as acolho.

Registro, que a citada revisão dos valores motivou a realização da segunda diligência, com o fito de dar conhecimento à autuada, com a entrega dos novos demonstrativos, tarefa que foi cumprida pelo órgão preparador, conforme intimação via DT-e, postada em 22/12/2020, lida no mesmo dia, fls. 166 e 166-v, concedendo ao contribuinte o prazo de dez dias para se manifestar. Transcorrido o prazo, o contribuinte manteve-se silente.

Como dito linhas acima, o contribuinte milita no ramo de postos revendedores de combustíveis e como tal, a verificação de omissão de entradas de mercadorias, pode ser aferida com base nas informações contidas no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, através do exame do Registro 1300 da Escrituração Fiscal Digital, cujos dados decorrem das anotações no citado livro.

Registre-se, que os estoques de combustíveis, por determinação normativa, são medidos e registrados em períodos diários, onde o controle é mais rigoroso, ou seja, os estoques 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, cujos valores devem ser escriturados no seu LMC.

A Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, já previa que o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado.

Portanto, não havia previamente a determinação do período de inventário, se anual, semestral, mensal ou diário, e desde já alcançava os postos revendedores de combustíveis, que fazem o inventário de combustíveis diariamente.

Caso se aplicasse a metodologia considerando os inventários anuais, que é o mais usual nos contribuintes do ICMS, as entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano sem que seja percebido no resultado da auditoria as sobras e perdas durante o decorrer do ano.

Como a norma da ANP define como obrigatório que o inventário dos estoques de combustíveis automotivos comercializados por postos revendedores deve ser diário, foi então alterada a Portaria nº 445/98, onde o critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10, permitindo assim, identificar durante todo o ano a ocorrência de entradas e saídas de mercadorias sem a cobertura de documentos fiscais, sendo as quantidades de entradas e saídas de combustíveis sem justificativas, como exige a Portaria da ANP que podem ocorrer por diversos motivos, inclusive operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, consideradas entradas e saídas sem emissão de documentos fiscais.

Repito que a omissão de entrada de mercadoria, apurada no presente lançamento decorreu do exame nos registros fiscais do contribuinte, por ele procedido e transmitido aos órgãos fiscalizadores.

No caso em exame, somente foi possível identificar a omissão de entrada de mercadorias após a análise das informações do LMC/Registro 1300 da EFD donde concluindo-se que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem tributação.

Ressalto outro ponto, por julgar importante, o fato de que a presente exigência fiscal não se baseia em presunção, pois decorreram de fatos concretos e comprovados, existentes nos registros em livros fiscais, situações descritas no inc. I do art. 10 da Portaria nº 445/98, *verbis*:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I – se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

No caso em exame foi identificada a entrada de combustíveis decorrente da análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos e dos registros dos estoques diários dos combustíveis no LMC, tendo sido identificado quantidades de ganhos volumétricos, sem ter o contribuinte registrado, conforme exige a ANP, a explicação destas variações.

Assim, conclui-se que os ganhos registrados em razão de variação volumétrica em valores superiores a 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia mais volume recebido no dia), resta caracterizado que foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem tributação.

O relatório elaborado pelo autuante, fls. 05 a 06-v, posteriormente retificado, 60, 60-v e 61, demonstra que foram identificados ganhos registrados a título de variação volumétrica, quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC/Registro 1300 da EFD que

excedeu o percentual, estabelecido pela SEFAZ no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal ANP.

Tais ganhos, considerados inadmissíveis foram observados em vários meses de 2015, 2016, 2017 e 2018. Dessa forma, a sobra indica entrada de mercadoria sem nota fiscal e a perda saída sem registro fiscal. As perdas, portanto, evidenciam que as mercadorias saíram sem tributação, justificando a exigência do imposto também por antecipação tributária, cujo crédito tributário foi constituído em outro Auto de Infração nº 2691380125/19-9.

A autuada assevera que vende o volume médio mensal de 65 mil litros de combustível, o que equivale a 2.170 litros por dia, sendo que os valores levantados pelo fisco apontam em quatro datas venda de 4.900 litros, o que daria uma média diária correspondente ao dobro da média normal, e assim, como indício de qual tal fato não ocorreu, diz que se assim fosse, teria provocado o que chamou de “estouro” de caixa de quase R\$19.000,00 por dia, fato que poderia ser verificado, se fosse realizada uma diligência junto as operadoras de cartão de crédito.

Este argumento que serviu de fundamento para o seu pedido de diligência, foi contra-argumentada pelo autuante, que assim justificou: *“O volume de vendas de uma empresa é definido pela demanda do produto e não pela sua oferta. Daí, não se sustenta a afirmação de que as entradas sem documentação fiscal, aumentando a oferta do produto em prejuízo do fisco, gerariam “estouro” das vendas, registradas ou não no POS”*.

Saliento que o argumento trazido pela defesa não justifica o deferimento da diligência para o fim específico de desmontar a acusação que resultou da análise de estoques de mercadorias com aplicação de roteiro de auditoria específico para tal exame, são caminhos diferentes, que visam apurar ilícitos fiscais também diferentes.

Explico. Enquanto a análise das repercussões fiscais com intuito de comprovar possíveis ilícitos, com base no faturamento através de cartão de crédito e/ou débito, decorre da aplicação de roteiros de auditoria específicos, que avaliam e examinam a entrada de recursos financeiros cotejando com o volume monetário decorrente das vendas realizadas constantes nos documentos fiscais emitidos, o roteiro aplicado no caso em exame parte da análise dos estoques físicos das mercadorias comercializadas comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF), devendo-se observar que o EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ( $EF = EI + E - S$ ).

Ou seja, trata-se de exames e roteiros completamente distintos, utilizando cada um deles critérios completamente diferentes que consequentemente levam a resultados que não são comparáveis.

Ademais, a prova que poderia elidir a acusação encontra na Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, se sua lavra e poder, razão pela qual indefiro o pedido com base no art. 147, inc. I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99.

Resta, portanto, concluir que os supostos ganhos volumétricos registrados e identificados pela ação fiscal com a aplicação do roteiro de auditoria corretamente aplicado, com base no novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido na Portaria nº 445/98, correspondem à entrada de combustíveis (mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária), sem documentação fiscal, adquirido de terceiros, sem a respectiva escrituração das entradas, devidamente comprovadas pelos registros no LMC/Registro 1300 da EFD, cabendo ao contribuinte efetuar o recolhimento do imposto devido

Diante de todo o exposto, tenho como parcialmente subsistente a infração, nos valores decorrentes da revisão procedida pelo autuante, já acolhida, conforme demonstrativo a seguir:

**Infração 04.07.01**

<b>Data Ocorrência</b>	<b>Data Vencimento</b>	<b>Base de Cálculo - R\$</b>	<b>Alíq %</b>	<b>Multa %</b>	<b>Valor Histórico – R\$</b>
31/12/2015	09/01/2016	32.913,96	28,00	100,00	9.215,91
31/12/2015	09/01/2016	37.371,04	28,00	100,00	10.463,89
31/12/2015	09/01/2016	947,74	19,00	100,00	180,07
31/12/2015	09/01/2016	1.680,59	17,00	100,00	285,70
31/12/2016	09/01/2017	379,65	17,00	100,00	64,54
31/12/2016	09/01/2017	465,50	20,00	100,00	93,10
31/12/2016	09/01/2017	10.198,79	28,00	100,00	2.855,66
31/12/2016	09/01/2017	7.544,00	28,00	100,00	2.112,32
31/12/2016	09/01/2017	1.034,05	20,00	100,00	206,81
31/12/2017	09/01/2018	12.950,10	20,00	100,00	2.590,02
31/12/2017	09/01/2018	34.395,54	28,00	100,00	9.630,75
31/12/2017	09/01/2018	58.609,86	28,00	100,00	16.410,76
31/12/2017	09/01/2018	5.210,60	20,00	100,00	1.042,12
31/12/2017	09/01/2018	11.646,28	18,00	100,00	2.096,33
31/12/2018	09/01/2019	12.666,72	18,00	100,00	2.280,01
31/12/2018	09/01/2019	11.535,35	20,00	100,00	2.307,07
31/12/2018	09/01/2019	18.229,11	28,00	100,00	5.104,15
31/12/2018	09/01/2019	91.281,79	28,00	100,00	25.558,90
31/12/2018	09/01/2019	2.389,85	20,00	100,00	477,97
<b>Total</b>					<b>92.976,08</b>

Pelo exposto, voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0126/19-5**, lavrado contra **AUTO POSTO CENTENÁRIO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$92.976,08**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, redação atual da alínea “a” do inciso I do caput do art. 169 dada pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de setembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR