

**A.I. Nº** - 206923.0020/20-6  
**AUTUADO** - POSTO BERNARDO LTDA  
**AUTUANTE** - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
**ORIGEM** - DAT METRO/SAT COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 04.03.2022

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0019-01/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. 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 2016, 2017, 2018 e 2019. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Demonstrativos foram devidamente entregues ao autuado e refletem com clareza apuração do imposto devido. Infração 01 subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. VERIFICAÇÃO DE GANHOS VOLUMÉTRICOS REGISTRADOS NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD ACIMA DOS ÍNDICES ADMITIDOS PELA ANP. Exigência fiscal relativa à antecipação tributária vinculada à infração 01 que exigiu o ICMS por solidariedade em omissão de entradas de mercadoria. Infração 02 subsistente. Retificada a multa de 100 para 60% com base na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, lavrado em 23/06/2020, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$43.421,75 em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

Infração 01 (04.07.01) - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido nos meses de dezembro de 2016, 2017, 2018 e 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$35.993,86, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 02 (04.07.02) - falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em dezembro de 2016, 2017, 2018 e 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$7.427,89, 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. 07 a 26 (frente e verso). Destacou que o autuante não atentou que em todos os dias posteriores ou anteriores ao dia em que houve a suposta sobra de combustíveis ocorreu falta do produto, caindo por terra a presunção de omissão de entrada.

Afirmou que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica e os livros contábeis.

Destacou que consta na planilha de débito a indicação de alguns dias de 2020, embora a fiscalização tenha sido restrita ao período de 2015 a 2019.

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

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

Também requereu a nulidade da infração 02 sob a argumentação de que o art. 23, § 6º, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96 foi revogado pela Lei nº 14.183/19 no dia 13/12/2019, constituindo-se em violação do princípio da legalidade.

Alegou que a fiscalização deveria ter sido realizada em conjunto com a auditoria no sistema de dados e conta corrente para perquirir a verdade material dos fatos. Disse que conferiu seu livro físico de movimentação de combustíveis e apurou existir, na maioria das situações, divergências entre os dados que o auditor teve acesso na EFD e aqueles escriturados nos livros físicos. Disse ter juntado o documento do LMC retificado, mas não enviados à EFD, relativo a todos os dias em que o auditor fiscal apurou e listou no auto de infração (CD à fl. 32). Trouxe exemplos de divergências entre as informações apontadas pelo fiscal e a escrita fiscal constante nos livros retificados, mas não entregues ao fisco.

O autuado reclamou que o autuante produziu o auto de infração com base em informações divergentes sem solicitar os livros físicos, esclarecimentos e as notas fiscais de compra e venda. Alegou que o livro LMC foi retificado antes da ação fiscal, mas não foi enviada a informação retificadora via EFD. Destacou que no Auto de Infração nº 269138.0011/18-5 o autuante requereu a apresentação do livro físico, conforme Acórdão JJF nº 0160-02/19. Requereu diligência para que o autuante analise o caso concreto com base na escrita fiscal do contribuinte em confronto com a nota fiscal de entrada e o LMC.

Afirmou que houve evidente erro de medição ao se apurar sobre em um dia e falta no dia subsequente ou anterior. Destacou que a falta de análise do LMC retificado enseja a nulidade do auto de infração, devendo os autos serem remetidos para que o autuante analise o novo livro junto com os documentos fiscais. Solicitou, ainda, autorização para remessa da retificação da EFD.

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

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

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

deveria ser investigado a fim de se apurar a verdade dos fatos.

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

Requeru a aplicação do disposto no art. 158 do RPAF a fim de que a pena imposta seja atenuada ou cancelada. Também solicitou uma revisão fiscal para análise da documentação apresentada e também porque não foram analisados a contabilidade da empresa, os livros fiscais e os extratos de medição dos tanques, indicando assistente técnico à fl. 25, verso. Sugeriu que fossem respondidas as seguintes indagações durante a revisão fiscal:

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

Por fim, solicitou que todas as intimações fossem enviadas ao advogado constituído, identificado à fl. 26, verso, sob pena de nulidade.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 34 a 58 (frente e verso). Afastou a decadência. Falou da retroatividade do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. Disse que a presente exigência fiscal não se trata de presunção. Destacou a correção técnica do levantamento quantitativo dos estoques. Trouxe posição do STJ acerca do tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis. Explicou o caráter procedural do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. Fundamentou a aplicação do percentual de 1,8387% como limite dos ganhos aceitáveis a título de variação volumétrica.

Enfatizou que ganhos não podem ser compensados com perdas antecedentes ou consequentes anotados no Registro 1300. Admitiu a possibilidade de ocorrer erros na data do registro de entrada de combustíveis no estabelecimento, mas destacou que as datas registradas no Registro 1300 foram as mesmas indicadas no registro de entradas.

Trouxe argumentos teóricos acerca dos livros como prova contra o empresário. Falou sobre a validade jurídica da EFD e do prazo para sua regularização. Explicou porque a Instrução Normativa nº 55/14 não deve ser aplicada neste auto de infração. Enfatizou que, como os combustíveis estão sujeitos ao regime de substituição tributária, a exigência do imposto relativo à omissão de entrada se dá por solidariedade.

Teceu imensos comentários acerca da falta de registro de notas fiscais e da dispensa ou redução das multas por descumprimento de obrigações acessórias. Explicou porque subdividiu em três infrações a exigência relativa à falta de registro de notas fiscais que não foram objeto deste auto de infração.

Apesar de já terem sido entregues ao autuado os arquivos digitais com os demonstrativos que lastrearam esse auto de infração, conforme documento à fl. 05, o autuante apenas anexou os demonstrativos aos autos por ocasião da entrega da informação fiscal.

O autuado recebeu cópia da informação fiscal com prazo de 10 dias para manifestação, conforme documentos das fls. 187 a 189, mas ficou silente.

## VOTO

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

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

A lide da infração 01 consiste na exigência de ICMS junto a revendedor varejista de combustíveis automotivos, na condição de responsável solidário, em razão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não registradas, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.

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

No caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.

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

Não procede a alegação do autuado de que o presente procedimento fiscal não possui base legal. No presente caso, a omissão de entrada de mercadoria foi verificada por meio dos registros fiscais do autuado. Por óbvio, a presente exigência fiscal não poderia existir se na ação fiscal também fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento fiscal dos documentos emitidos e recebidos pelo autuado e nos quantitativos de estoque inicial e final. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.

Em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do levantamento quantitativo baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada unicamente nos registros feitos no LMC/Registro 1300 da EFD permite a conclusão de que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

Desta forma, a presente exigência fiscal não se baseia em presunção, cabendo, como foi feito, a

exigência do imposto por solidariedade. Não podemos falar em presunção quando ocorrem as situações descritas no inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98, ou seja, quando a mercadoria ainda estiver no estoque ou se tiver saído sem tributação. No presente caso, a inexistência de omissão de saídas e entradas por meio da análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos e da computação dos estoques inicial e final leva à consequente conclusão de que os ganhos e perdas registrados como decorrentes de variação volumétrica foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

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

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

De acordo com o relatório das fls. 74 a 77, 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 2016, 2017, 2018 e 2019.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2017, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de janeiro, fevereiro, março, junho, julho, agosto, novembro e dezembro (fl. 74). No dia 07/01/2017, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 7.267,00 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 4.959,708 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 7.267,00 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 4.959,708 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. 65 a 71.

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 da outra 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 neste auto de infração.

O novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, aplica-se aos lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos antes de sua instituição, conforme § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

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

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

Infração 01 subsistente.

Rejeito o pedido de nulidade da infração 02 sob a argumentação de que a exigência fiscal se baseia em dispositivo legal já revogado. O autuante calculou o custo médio de cada produto no último mês de aquisição de cada ano para apuração da base de cálculo do imposto devido relativo ao imposto devido por solidariedade, repetindo os cálculos já apresentados na infração 01. O aproveitamento destes cálculos serviu para compensação do imposto devido por antecipação tributária, objeto desta infração. Acrescento, também, que o § 6º do art. 23 da Lei nº 7.014/96 não foi revogado, mas alterado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19. O débito do imposto foi calculado obedecendo ao disposto na nova redação do art. 23, § 6º, da Lei nº 7.014/96 que não admite que a base de cálculo do imposto a ser pago a título de antecipação seja inferior à média de preços usualmente praticados no mercado, sendo no presente caso o PMPF. Ademais, de acordo com o art. 19 do RPAF, ainda que o dispositivo indicado estivesse incorreto, não acarretaria a nulidade, desde que, pela descrição dos fatos, ficasse evidente o enquadramento legal.

Em relação à infração 02, a lide consiste na antecipação tributária sobre combustíveis decorrente da exigência fiscal por solidariedade em omissão de entrada de mercadoria, conforme infração 01, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.

Considerando que a infração 01 foi considerada subsistente, confirmo também a subsistência da infração 02. Entretanto, em relação à multa aplicada, retifico o percentual de 100% para 60%, considerando que a que deve ser aplicada para a presente infração é a da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206923.0020/20-6**, com retificação da multa, lavrado contra **POSTO BERNARDO LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$43.421,75**, acrescido das multas de 60% sobre R\$7.427,89 e 100%, sobre R\$35.993,86, previstas na alínea “d”, incisos II e III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de fevereiro de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR