

A.I. Nº - 269138.0036/22-6  
AUTUADO - G M COM E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO -INTERNET – 09/05/2023

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0053-01/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. OMISSÃO DE ENTRADAS. 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 dos anos de 2020 e 2021. 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. Pedido de nulidade rejeitado. 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. 3. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA. Autuado não apresentou contestação. Infrações 03, 04 e 05 subsistentes. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, lavrado em 20/11/2022, formaliza a exigência de ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$ 1.448.111,52 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 março de 2020 a dezembro de 2021, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.338.114,80, 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 nos meses de março de 2020 a dezembro de 2021, sendo exigido ICMS no valor de

R\$ 109.520,40, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

**Infração 03 (16.01.06)** – deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido nos meses de janeiro, fevereiro e julho de 2018, sendo exigido multa no valor de R\$ 3,38, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

**Infração 04 (16.01.06)** – deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido nos meses de julho de 2018 a fevereiro de 2019, de abril a julho de 2019 e de junho e novembro de 2020, sendo exigido multa no valor de R\$ 322,80, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

**Infração 05 (16.16.01)** – deixou de efetuar a manifestação do destinatário – confirmação da operação – referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária, ocorrido no mês de abril de 2018, sendo exigido multa no valor de R\$ 150,14, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 63 a 99. Questionou acerca do dispositivo da legislação em que consta o índice admitido de variação volumétrica. Destacou que a refinaria é responsável pelo pagamento do ICMS por substituição tributária e que a variação volumétrica é algo normal de acontecer. Citou decisões do STJ não admitindo a cobrança do ICMS sobre os ganhos decorrentes da variação volumétrica. Requereu a nulidade do auto de infração.

Reclamou que a fiscalização deveria realizar a auditoria de estoques em exercício fechado, como estabelece a Portaria nº 445/98, e não com base em ganhos diários observados no LMC/EFD. Requereu a nulidade por insegurança na determinação da infração e na apuração das quantidades consideradas como omitidas.

Acrescentou que, no caso de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de omissão de receitas anteriores não justifica a cobrança do ICMS porque no segmento de varejo de combustíveis não se paga o ICMS pelas vendas. Ressaltou que a aplicação da presunção legal depende da comprovação da efetiva aquisição sem documentação fiscal. Disse, ainda, que a Instrução Normativa nº 56/07 estabelece que devem ser excluídas da base de cálculo as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Ressaltou que os demonstrativos foram produzidos por método não contemplado na Portaria nº 445/98 e nem por qualquer outro instrumento legal, mas usando dados do LMC em que foram desconsideradas as perdas.

Admitiu que os registros no LMC estavam equivocados. Frisou que em determinadas datas os ganhos superaram a própria capacidade dos tanques. Concluiu que a autuação recaiu sobre a escrituração inconsistente produzida pelo atuado. Reclamou que o autuante deveria ter feito a compensação com as perdas detectadas em outros dias.

Destacou que a utilização isolada do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 cria uma nova hipótese de presunção não contemplada na Lei nº 7.014/96. Questionou a aplicação da norma constante no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 em período anterior à data em que foi publicada, dia 25/10/2019. Argumentou que a fiscalização deveria ter intimado o autuado para apresentar a retificação das flagrantes inconsistências verificadas no LMC/EFD, com base no art. 251 do RICMS.

Disse que providenciará a retificação da sua EFD logo que solicitado pelo fisco, solicitando a reabertura do prazo de defesa. Requereu a revisão do presente lançamento por auditor fiscal estranho ao feito para apuração da verdade material.

Declarou que o autuante investigou os registros de entradas e não identificou entradas que não teriam sido registradas na escrita fiscal. Explicou que as planilhas de apuração dos preços médios indicam aquisições em sua maioria da PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A e LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA, com retenção do ICMS devido.

Reclamou que em alguns itens da planilha foi considerado o limite de 0,6% como limite de sobra e não o percentual de 1,8387% estabelecido na Portaria nº 445/98. Requereu diligência para retificação da apuração.

Teceu comentários acerca do princípio da legalidade tributária, do princípio da verdade material e do poder-dever da autotutela. Reclamou do efeito confiscatório da multa aplicada, em afronta aos direitos assegurados na Constituição Federal. Alertou que a multa aplicada na infração 02 deveria ser de 60% e não de 100%, conforme alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 118 a 131 (frente e verso). Disse que ficou patente no auto de infração seu enquadramento legal e dispositivo de multa especificamente indicados, além de constar a descrição dos fatos que fundamentaram a sua cobrança, conforme demonstrativos anexados.

Em relação aos princípios da legalidade e da verdade material, disse que no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto.

Afirmou que a EFD faz prova contra a impugnante e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Concluiu que cabe à impugnante demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a incorreção dos lançamentos feitos na EFD.

Concluiu que os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos, que a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital, que o ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da impugnante, que pela indivisibilidade da escrituração contábil o LMC não faz prova contra a EFD e que a prova dos alegados erros na EFD, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base na documentação existente (notas fiscais, recibos, cópias de cheques etc.), o que jamais ocorreu.

Explicou que a inclusão do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, pela Port. 159/19, alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD.

Destacou que é errado afirmar que essa portaria veio “alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária”, que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que trata da “incidência de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.

Alegou que, nos termos da jurisprudência do STF, é inconstitucional a imposição de penalidade pecuniária que se traduza em valor superior ao do tributo devido, isto é, são inconstitucionais multas superiores a 100% do tributo levantado - decisões: ADI 551, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, DJ 14.2.2003; e RE-RG 582.461, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJe 18.08.2011. Concluiu que, como as multas aplicadas não foram superiores a 100%, e como, na Bahia, o art. 45 da Lei 7.014/96 estabelece reduções de 70%, 35% e 25% para a multa, fica afastada qualquer possibilidade de se considerar confiscatórias as penalidades impostas.

Explicou que no caso dos postos revendedores de combustíveis (PRC) o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Por isso, seu controle da movimentação dos combustíveis deve ser feito diariamente e

anotados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o fisco

Ressaltou que, até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 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 (LRI).

Acrescentou que, com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

Assim, utilizando o parágrafo único no art. 10 da Port. 445/98, o auditor não cria fatos geradores, mas descobre fatos geradores que não se via devido ao emprego de um procedimento inadequado de fiscalização. E, como a norma não cria fatos geradores, apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, fica patente que se deve observar o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais:

Esclareceu que o livro de movimentação de combustível (LMC e registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360 e 1370 da escrituração fiscal digital - EFD) é preenchido pelo próprio posto revendedor e envolve inúmeras medições e anotações. Afirmou que é o posto revendedor que, para cada tanque, mede o estoque no início do dia, anota o volume recebido no dia e mede o estoque no final do dia, sem que se tenha que levar em consideração qualquer valor medido ou calculado de dias anteriores ou seguintes.

Destacou que, no procedimento de fiscalização, não havia qualquer inconsistência ou erro na escrituração fiscal do contribuinte e, somente então utilizou essas informações para o cálculo de valores de ICMS devidos.

Disse que os fatos geradores do ICMS ocorrem cada vez que a hipótese de incidência do imposto ocorre no mundo real, não havendo qualquer limitação temporal para a sua ocorrência e determinação. Com a inclusão do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, foi possível identificar omissões de entradas ocorridas a cada dia de movimentação dos combustíveis.

Alertou que a expansão volumétrica necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970. Assim, com o aumento da temperatura de 20°C para 35°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1.017,46 litros – uma variação de 17,46 litros (ou 1,746%) para uma variação de 15°C na temperatura do combustível. Porém, na Bahia não ocorrem variações de temperatura tão grandes assim (15°C), de forma que mesmo essa variação volumétrica de 1,746% seria impossível neste estado.

Concluiu que, se fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, poderia afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 18,387 litros (1,8387%) impostos pela legislação.

Explicou 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 (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970) 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 Port. DNC 26/92.

Concluiu que ao se aplicar a norma em questão o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física. Reiterou que os

valores das omissões de entradas levantadas são calculados com base em “fatos conhecidos”, isto é, nos valores registrados pelo contribuinte na sua EFD. Assim, não há qualquer “juízo de probabilidade” na norma supracitada, isto é, não há “presunção jurídica”.

Ressaltou que a Port. DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e exige para valores superiores a esse percentual que uma justificativa escrita seja apresentada.

Garantiu que refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou o erro algum. Também verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum. Ainda checou 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 não encontrou qualquer divergência.

Acrescentou que como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Por isso, é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”.

Alegou 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. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa. Assim, não pode a impugnante apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Disse que não houve qualquer inconsistência na escrituração do autuado que pudesse justificar uma intimação para a realização de ajustes. Ademais, os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer inconsistência.

Destacou que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desatenção seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega.

Explicou que, segundo 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” e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido”. 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 pelo inciso IV do art. 6º da Lei 7.014/96.

Desse modo, concluiu que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 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 do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

**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.

Afasto toda discussão acerca da constitucionalidade na formalização da multa aplicada no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A multa aplicada está prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

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. 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 supostos ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação. Por óbvio que os ganhos registrados em percentuais acima do admitido na legislação configura que o volume excedente consiste de fato em entrada de mercadoria sem nota e não ganho volumétrico efetivo.

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. 17 a 27, 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 2020 e 2021.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2020, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de junho, julho, agosto, novembro e dezembro (fl. 09). No dia 11/06/2020, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 1.963 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 5.034,628 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 1.963 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 5.034,628 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 das infrações 01 e 02, conforme fls. 09 a 16.

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.

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.

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. Ademais, a alegação de não retroatividade dos efeitos do parágrafo único do art. 10 da portaria nº 445/98 não se aplica ao presente caso, pois refere-se a fatos geradores ocorridos após a sua publicação.

Indefiro o pedido de revisão fiscal para análise de nova EFD a ser apresentada. 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. Também indefiro a realização de diligência para verificação de supostos erros no demonstrativo das omissões decorrente da aplicação de percentual inferior ao admitido pela legislação na apuração dos volumes em cada tanque que não podem ser caracterizados como ganhos volumétricos. O autuado não indicou em que mês foi constatado essa ocorrência e não observei qualquer erro nesse sentido. Infração 01

subsistente.

O autuante calculou o custo médio de cada produto nos respectivos meses de aquisição de cada produto para apuração da base de cálculo e do imposto devido por solidariedade (infração 01). O aproveitamento destes cálculos serviu para compensação do imposto devido por antecipação tributária, objeto da infração 02. O débito do imposto da infração 02 foi calculado obedecendo ao disposto no 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.

Assim, a lide na infração 02 consiste na antecipação tributária sobre combustíveis decorrente da exigência fiscal por solidariedade em omissão de entrada de mercadoria, conforme infração 01, apurado mediante verificação de ganhos que não poderiam ser caracterizados como decorrente de variação volumétrica, pois calculados 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.

Em relação às infrações 03, 04 e 05, o autuado não apresentou qualquer argumento ou prova para sua contestação. Dessa forma, com base no art. 140 do RPAF, considero subsistentes as referidas infrações.

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 **269138.0036/22-6**, lavrado contra **G M COM E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de ICMS no valor de **R\$ 1.447.635,20**, sendo R\$ 1.338.114,80 acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e R\$ 109.520,40 acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 476,32**, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA – JULGADOR