

A.I. Nº - 022073.0027/18-7
AUTUADO - AUTO POSTO CAMURIPIIM LTDA.
AUTUANTE - DANIEL ANTÔNIO DE JESUS QUERINO
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTWERNET 06/05/2023

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0070-02/23**

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO DE TERCEIROS, DESACOMPANHADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL; **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO; **c)** MULTA PERCENTUAL SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADQUIRIDAS DE TERCEIROS, DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. A defesa apresentou argumentos rejeitados pelo autuante no curso de três manifestações. Constatado pela Coordenação de Petróleo e Combustíveis – COPEC que os argumentos da defesa poderiam alterar os valores encontrados nos levantamentos realizados pelo autuante, suporte das infrações. O Auditor Fiscal estranho ao feito, constatou, após exames e baseado no parecer da COPEC a impossibilidade de refazimento dos levantamentos e saneamento dos equívocos. Incerteza na determinação da base de cálculo do imposto, por insuficiência de elementos para se determinar, com segurança, a infração. Decretada de ofício a nulidade das infrações. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 18/09/2018, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 41.250,77, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas.

INFRAÇÃO 01 – 04.05.08. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadoria sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado. ICMS exigido R\$ 31.670,40, acrescido de multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96 para o exercício de 2013.

O autuante informa que foi “Efetuado levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, constatamos que as omissões de entradas no ano de 2013, foram maiores que as omissões de saídas, de responsabilidade solidária do sujeito passivo por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal.”.

Enquadramento legal: art. 6º, inc. IV, art. 23, inc. I da Lei nº 7.014/96, c/com art. 217 do RICMS/2012 e art. 10, inc. I, alínea “a” da Portaria nº 445/98.

INFRAÇÃO 02 – 04.05.09. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Fatos ocorridos no exercício de 2013 e 2014. ICMS no valor de R\$ 9.490,31, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 60, inc. IV, art. 23, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/com art. 217 do RICMS/2012 e art. 10, inc. I, alínea “b” da Portaria nº 445/98.

O autuante complementa: “*Efetuado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2013, constatamos que as omissões de entradas foram maiores que as omissões de saídas de responsabilidade do sujeito passivo por antecipação tributária.*”

INFRAÇÃO 03 – 04.05.10. Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração, decorrente da omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado com saída posterior tributada normalmente. Para as ocorrências em 2014, 2015 e 2016, onde segundo o autuante, foi “*Efetuado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado nos anos 2014; 2015; e, 2016, constatamos que as omissões de saídas foram maiores que as omissões de entradas*”.

Multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no montante de R\$ 90,00, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d”, § 1º da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 6º, inc. IV, art. 23, inc. I da Lei nº 7.014/96, c/com art. 217 do RICMS/2012 e art. 10, inc. II da Portaria nº 445/98.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 64 a 68, onde fez uma breve síntese dos fatos e admitiu que, de fato alguns equívocos podem ter ocorrido no decorrer das operações, apesar de lutar para diminuir estas variações diariamente.

Afirma ter feito as pertinentes conferências nos levantamentos e constatou que efetivamente alguns aconteceram, contudo, diz ter visualizado situações e números, que precisam ser ajustados no relatório anexo ao Auto de Infração, que impactarão no valor final da autuação.

Em 2013, relaciona as seguintes observações:

1. As notas fiscais de entradas a seguir listadas, que totalizam 35 mil litros de Gasolina Comum, não constam no relatório do Auditor:
 - a) NF-e nº 001.097.028, de 21/12/2013 – 10.000 litros de Gasolina Comum;
 - b) NF-e nº 001.097.030, de 21/12/2013 – 5.000 litros de Gasolina Comum;
 - c) NF-e nº 001.079.597, de 23/12/2013 – 20.000 litros de Gasolina Comum;
2. Demonstra o resultado da aferição do produto Gasolina Comum, computada em parte no relatório:
 - a) Relatório do Fiscal: (-) 2.928,00 litros;
 - b) Aferição real: (+) 5.117,06 litros;
 - c) Diferença: (+) 2.189,06 litros.

3. Demonstra o resultado da aferição do produto Gasolina Aditivada, computada em parte no relatório:
 - a) Relatório do Fiscal: 1.612,00 litros;
 - b) Aferição real: 3.221,00 litros;
 - c) Diferença: 1.609,00 litros.
4. Demonstra o resultado da aferição do produto Etanol, computada em parte no relatório:
 - a) Relatório do Fiscal: 4.380,00 litros;
 - b) Aferição real: 8.774,00 litros;
 - c) Diferença: 4.394,00 litros.
5. A nota fiscal de entrada nº 974.685, de 17/05/2013, foi lançada no relatório do Auditor com a quantidade de 5.000 litros, quando a quantidade real é de 10.000 litros.
6. A nota fiscal de entrada nº 001.081.336 de 26/11/2013, referente a aquisição de 5.000 litros, não foi lançada no relatório do autuante.

Para 2014, seguem as observações:

1. As notas fiscais de entrada, que totalizam 60 mil litros de Gasolina Comum, a seguir relacionadas, foram lançadas em duplicidade no relatório do Auditor:
 - a) NF-e nº 001.120.542, de 10/01/2014 – 20.000 litros de Gasolina Comum;
 - b) NF-e nº 001.141.873, de 11/03/2014 – 20.000 litros de Gasolina Comum;
 - c) NF-e nº 001.149.810, de 25/03/2014 – 20.000 litros de Gasolina Comum.
2. Demonstra o resultado da aferição do produto Gasolina Comum, computado em parte no relatório:
 - a) Relatório do Fiscal: (-) 7.810,00 litros;
 - b) Aferição real: (+) 14.226,00 litros;
 - c) Diferença: (+) 6.416,00 litros
3. Demonstra o resultado da aferição do produto Gasolina Aditivada, computado em parte no relatório:
 - a) Relatório do Fiscal: (-) 6.000,00 litros;
 - b) Aferição real: (+) 11.160,00 litros;
 - c) Diferença: (+) 5.160,00 litros.
4. Demonstra o resultado da aferição do produto Etanol, computado em parte no relatório:
 - a) Relatório do Fiscal: (-) 8.540,00 litros;
 - b) Aferição real: (+) 17.460,00 litros;
 - c) Diferença: (+) 8.920,00 litros.
5. Falta de lançamento da nota fiscal de entrada nº 001.190.939, de 03/06/2014, referente a aquisição de 5.000 litros de Óleo Diesel S-500.
6. Demonstra o resultado da aferição do produto Óleo Diesel, computado em parte no relatório:
 - a) Relatório do Fiscal: (-) 1.420,00 litros;
 - b) Aferição real: (+) 3.060,00 litros;
 - c) Diferença: (+) 1.640,00 litros.

Para 2015, faz as seguintes observações:

1. Demonstra o resultado da aferição do produto Gasolina Aditivada, computado em parte no relatório:

- a) Relatório do Fiscal: (-) 2.700,00 litros;
- b) Aferição real: (+) 5.342,00 litros;
- c) Diferença: (+) 2.642,00 litros.

Complementa que neste caso, a omissão de entradas constante no relatório do Auditor, reduz de 8.571 litros para 5.929 litros.

2. A nota fiscal de entrada n° 001.501.269, de 30/12/2015, foi lançada no relatório do Auditor com a quantidade de 50.000 litros, quando a quantidade real é de 5.000 litros
3. Demonstra o resultado da aferição do produto Etanol, computado em parte no relatório:
 - a) Relatório do Fiscal: (+) 4.274,00 litros;
 - b) Aferição real: (+) 5.914,72 litros;
 - c) Diferença: (+) 2.642,00 litros.
4. Demonstra o resultado da aferição do produto Gasolina Aditivada, computado em parte no relatório:
 - a) Relatório do Fiscal: (+) 2.800,00 litros;
 - b) Aferição real: (+) 4.581,00 litros;
 - c) Diferença: (+) 1.781,00 litros.

Acrescenta que neste caso a omissão de entradas reduz de 15.586 litros para 13.805 litros.

Garante que para todos os ajustes realizados, seguem anexados os documentos comprobatórios de forma organizada e detalhada.

Com base nos argumentos, que entende trazerem informações precisas e relevantes para revisão do Auto lavrado, solicita que este seja revisado tendo em vista a comprovação de que a empresa não deve aos cofres públicos o valor total, ora exigido.

Considerando sua plena convicção de que o estado preza em cobrar do contribuinte o que realmente é devido, aguarda o parecer emitido por este conceituado órgão, para que possa tomar as providencias que se espera de um contribuinte que preza pela legalidade de suas atividades.

A informação prestada pelo autuante encontra-se apensadas às fls. 520 a 554, a qual foram anexados novos demonstrativos.

O autuante transcreveu os argumentos da defesa e informou que foram refeitos os demonstrativos de 2013, 2014 e 2016 com a anexação das notas fiscais não lançadas e a exclusão das notas fiscais em duplicidade, assim como os demonstrativos da base de cálculo.

Pondera, caso procedesse ao cálculo de 0,6% sobre o valor das entradas, teria uma escrituração fictícia, uma vez que este percentual é o limite máximo imposto pela portaria, e, portanto, não deve ser tomado como um dado fixo.

Explica que qualquer valor apropriado a título de evaporação, só iria aumentar o valor do ICMS reclamado, uma vez que esses valores seriam apropriados como saídas de combustíveis, o que consequentemente, deveria ter cobertura de entradas de mercadorias para dar suporte ao movimento operacional de saídas de combustíveis.

Quanto as aferições, afirma que o máximo permitido pelo INMETRO, são 20 litros por bico, conforme Portaria nº 23/85, que corresponde a capacidade exata do recipiente, cuja medida e procedimento são regulados pela ANP.

Anexou novos demonstrativos de débito cujos valores das infrações foram assim calculados:

| Ocorrência | Infração | | Descrição do item | Valor lançado | Valor Revisado |
|-------------|----------|----------|------------------------|------------------|------------------|
| | Nº | Código | | | |
| 31/12/2013 | 01 | 04.05.08 | ICMS Norma - Álcool | 4.772,14 | 1.143,14 |
| 31/12/2013 | 01 | 04.05.08 | ICMS Normal - Gasolina | 26.898,32 | 9.685,82 |
| Soma | | | | 31.670,46 | 10.828,96 |
| 31/12/2013 | 02 | 04.05.09 | ICMS-ST - Gasolina | 7.978,03 | 2.872,80 |
| 31/12/2013 | 02 | 04.05.09 | ICMS-ST - Álcool | 1.512,28 | 362,25 |
| Soma | | | | 9.490,31 | 3.235,05 |

Notificado da informação fiscal e dos novos demonstrativos, através dos correios, fls. 556 a 557, a autuada retornou aos autos em manifestação apensada às fls. 559 e 560, onde inicialmente afirmou que o autuante tentou consertar o erro anterior, por ter desconsiderado notas fiscais, lançada normalmente, resultando no refazimento de dois demonstrativos do período 2013 a 2016.

Ressalta que o autuante reconheceu que existiram notas fiscais não lançadas, fato apontado na defesa, realizando a correção. Contudo, voltou a omitir o lançamento de nota fiscal, porque em dezembro de 2013 deixou de considerar a nota fiscal nº 001.097.026, emitida de 21/12/2013, referente a aquisição de 10 mil litros de gasolina comum, conforme cópia, ora juntada, bem como duas outras notas fiscais do mesmo mês em que se adquiriu em cada oportunidade 10 mil litros de gasolina comum: notas fiscais números 001.092.629 e 001.097.028, datadas respectivamente em 14/12/2013 e 21/12/2013.

Assevera que se for incluída a nota fiscal não lançada, terá a correção de boa parte da suposta omissão da entrada.

Aponta que na informação, o autuante afirmou que não só poderia realizar mais de uma aferição por bico de bomba, fato que classificou como “erro grave” do autuante, em razão dele desconhecer inteiramente a legislação do INMETRO, em especial a Portaria nº 23/1985, dentre outras portarias e resoluções do órgão.

Relata que para evitar dúvidas, foi oficiado ao órgão metrológico acerca de somente se realizar uma aferição por bico, recebendo em resposta o ofício nº 208/19, da Diretoria Geral, dando conta da possibilidade de se fazer várias aferições em um só bico.

Quanto a informação do autuante de que a ANP regula a questão da aferição, diz ser inteiramente errado, não havendo qualquer norma na ANP que regule a questão de aferições de bico, função de competência do INMETRO/IBAMETRO.

Ressalta que existe a possibilidade das perdas sobre as entradas no percentual de 0,6%, o que pode ensejar flutuações entre as escriturações contábeis, inclusive o LMC imposto pela ANP, e o estoque físico.

Conclui que a informação prestada não tem sentido, fato que contamina inclusive o próprio Auto de Infração, razão pela qual reitera a defesa apresentada e as razões contidas nesta manifestação, esperando que o Auto seja julgado insubsistente.

O autuante prestou nova informação, fls. 575 a 579, frente e verso, onde afirmou que lançou no levantamento a nota fiscal nº 1.092.629 de 14/12/2013, referente a 10.000 litros de gasolina comum e

foram feitos novos demonstrativos com a anexação da nota fiscal nº 1.097.026 de 21/12/2013, com 10.000 litros de gasolina comum.

Assim, as omissões de entradas de gasolina comum resultaram em 1.520 litros, 2.499 litros de gasolina aditivada e 3.150 litros de álcool.

Registra que em 2014, consta a nota fiscal nº 146.019 com 10.000 litros de gasolina aditivada em duplicidade. Após refeitos os demonstrativos, constatou omissão de entradas de **(a)** 13.478 litros de gasolina aditivada; **(b)** 5.481 litros de gasolina comum; **(c)** 8.333 litros de álcool; e, **(d)** 576 litros de óleo diesel.

Já em 2015, as omissões foram de: **(a)** entradas de gasolina aditivada: 8.571 litros e **(b)** entradas de álcool: 1.580 litros.

Salienta que em 2016, as omissões de saídas foram maiores que as omissões de entradas, portanto, aplicada a multa.

Afirma que foi feito novo demonstrativo da base de cálculo do ICMS normal e ICMS antecipado para 2013, 2014 e 2015, constando nas folhas seguintes os cálculos que seguem resumidos nas tabelas, para permitir o entendimento dos cálculos.

| 2013 | | | | | | | | | |
|--------------------|----------------------|-----------------|---------|-----------------|---------------|-----------------|----------|---------------|--|
| Produto | Quantidad e (litros) | Preço Unitári o | MVA (%) | Base de Cálculo | Alíquot a (%) | ICMS - Normal | Crédit o | ICMS- ST | |
| Gasolina comum | 1.520,00 | 2,55 | - | 3.876,00 | 27,00 | 1.046,52 | - | - | |
| Gasolina comum | 1.520,00 | 2,55 | 29,66 | 5.025,62 | 27,00 | 1.356,92 | 1.046,52 | 310,40 | |
| Gasolina aditivada | 2.499,00 | 2,60 | - | 6.497,40 | 27,00 | 1.754,30 | - | - | |
| Gasolina aditivada | 2.499,00 | 2,55 | 29,66 | 8.262,52 | 27,00 | 2.230,88 | 1.720,56 | 510,32 | |
| Álcool | 3.150,00 | 1,91 | - | 6.016,50 | 19,00 | 1.143,14 | - | - | |
| Álcool | 3.150,00 | 1,91 | 31,69 | 7.923,13 | 19,00 | 1.505,39 | 1.143,14 | 362,26 | |

| 2014 | | | | | | | | | |
|--------------------|---------------------|----------------|---------|-----------------|--------------|------------------|-----------|-----------------|--|
| Produto | Quantidade (litros) | Preço Unitário | MVA (%) | Base de Cálculo | Alíquota (%) | ICMS - Normal | Crédito | ICMS-ST | |
| Gasolina comum | 5.481,00 | 2,71 | - | 14.853,51 | 27,00 | 4.010,45 | - | - | |
| Gasolina comum | 5.481,00 | 2,71 | 29,66 | 19.259,06 | 27,00 | 5.199,95 | 4.010,45 | 1.189,50 | |
| Gasolina aditivada | 13.478,00 | 2,77 | - | 37.334,06 | 27,00 | 10.080,20 | - | - | |
| Gasolina | 13.478,00 | 2,77 | 29,66 | 48.407,34 | 27,00 | 13.069,98 | 10.080,20 | 2.989,79 | |

| | | | | | | | | |
|-------------|----------|------|-------|-----------|-------|-----------------|----------|---------------|
| aditivada | | | | | | | | |
| Álcool | 8.333,00 | 1,96 | - | 16.332,68 | 19,00 | 3.103,21 | - | - |
| Álcool | 8.333,00 | 1,96 | 31,69 | 21.508,51 | 19,00 | 4.086,62 | 3.103,21 | 983,41 |
| Óleo Diesel | 576,00 | 2,38 | - | 1.370,88 | 17,00 | 233,05 | - | - |
| Óleo Diesel | 576,00 | 2,38 | 31,79 | 1.806,68 | 17,00 | 307,14 | 233,05 | 74,09 |

2015

| Produto | Quantidad e (litros) | Preço Unitári o | MVA (%) | Base de Cálculo | Alíquot a (%) | ICMS - Normal | Crédit o | ICMS-ST |
|----------------|----------------------|-----------------|---------|-----------------|---------------|-----------------|----------|-----------------|
| Gasolina comum | 8.571,00 | 3,29 | - | 28.198,59 | 27,00 | 7.613,62 | - | - |
| Gasolina comum | 8.571,00 | 3,29 | 29,66 | 36.562,29 | 27,00 | 9.871,82 | 7.613,62 | 2.258,20 |
| Álcool | 1.580,00 | 2,49 | - | 3.934,20 | 19,00 | 747,50 | - | - |
| Álcool | 1.580,00 | 2,49 | 31,69 | 5.180,95 | 19,00 | 984,38 | 747,50 | 236,88 |

Resumo

| Ano | 2013 | | 2014 | | 2015 | |
|--------------------|---------------|---------|---------------|----------|---------------|----------|
| Produto | ICMS - Normal | ICMS-ST | ICMS - Normal | ICMS-ST | ICMS - Normal | ICMS-ST |
| Gasolina comum | 1.046,52 | 310,40 | 4.010,45 | 1.189,50 | 7.613,62 | 2.258,20 |
| Gasolina aditivada | 1.754,30 | 510,32 | 10.080,20 | 2.989,79 | - | - |
| Álcool | 1.143,14 | 362,26 | 3.103,21 | 983,41 | 747,50 | 236,88 |
| Óleo Diesel | - | - | 233,05 | 74,09 | | |

Em nova manifestação, fls. 588 a 597, a autuada, ressaltou que o Fiscal refez os demonstrativos e salientou que apesar ter acesso as notas fiscais pelo próprio sistema da nota fiscal eletrônica, somente depois de juntadas as cópias pela defesa, admitiu o engano. Entretanto, não juntou o Livro de Movimentação de Combustível - LMC, apesar do fácil acesso através da Escrituração Fiscal Digital.

Sinaliza que apesar do refazimento dos demonstrativos, o autuante manteve o entendimento equivocado e descabido referente as aferições nos equipamentos, bicos de abastecimento das bombas medidoras, demonstrando desconhecimento da legislação que regula a matéria, pois, mesmo depois das indicações da defesa, insistiu em afirmar que “*Quanto às aferições, o máximo permitido pelo INMETRO são 20 litros por bico*”, entendimento que classifica como “*tortuoso diante do que consta da legislação*.”.

Diz que o autuante não levou em conta a necessidade de observar o princípio da legalidade, ao fazer prevalecer o seu entendimento através de uma interpretação subjetiva da legislação, fato que entende trazer vício ao lançamento, e, por consequência, deve ser reformado esse

entendimento que classifica como defeituoso, já que a legislação prevê que se pode fazer mais de uma aferição por bico, repetindo dia a dia, a critério do posto revendedor.

Apresenta demonstrativo que indica as aferições por ano e por tipo de combustíveis no período de 2013 a 2016.

| Ano | Gasolina | | Etanol | Diesel S 10 |
|------|-----------|-----------|-----------|-------------|
| | Comum | Aditivada | | |
| 2013 | 5.397,06 | 2.981,00 | 8.434,00 | 1.231,00 |
| 2014 | 15.826,00 | 11.480,00 | 17.640,00 | 13,22 |
| 2015 | 7.873,41 | 5.342,00 | 8.081,61 | 1.351,38 |
| 2016 | 5.838,77 | 4.581,00 | 4.921,84 | 1.066,65 |

Esclarece que os dados envolvem aferições e devoluções do combustível ao tanque pelo consumidor.

Adverte que não pode admitir a omissão do Auditor em não considerar as aferições feitas no curso dos anos, consoante se verifica nos LMCs, que diz juntar, em parte, onde constam registradas as aferições realizadas e disponibiliza para a fiscalização na totalidade do período, para avaliação, constatação e comprovação do alegado, inclusive por determinação do CONSEF.

Explica que as aferições realizadas podem ser periódicas ou eventuais, sempre no sentido de deixar o bico dosador da bomba medidora de combustíveis dentro das especificações indicadas pelo INMETRO, que admite erro em cada 20 litros de 100 ml (0,5), cujo limite mudou em 2019 para 60 ml (0,3).

Complementa que a periodicidade adequada para aferições preventivas é definida pelo posto, com o objetivo de evitar a possibilidade de eventuais perdas financeiras, ocorrência de problemas com os consumidores e eventuais penalidades do INMETRO ou da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP. Por isso, são recomendadas as periodicidades de aferição diariamente em todos os bicos das bombas.

Acrescenta que para aferição, a bomba deve ser programada para 20 litros, sendo recomendável que sejam feitas duas aferições: uma lenta e outra, alternando a velocidade da bomba (lenta e rápida) a cada aferição. Se houver divergência entre os resultados, deve ser realizada uma terceira. Isto em cada bico, sendo a bomba pode ter até oito bicos.

Demonstra assim, o engano do Auditor ao indicar que seriam somente 20 litros por bico.

Ensina que o INMETRO, na Portaria nº 023/1985 prevê a responsabilidade do posto em aferir periodicamente suas bombas de abastecimento, mantém rigorosa fiscalização, podendo penalizar o posto com multas, lacração de bombas e até mesmo o fechamento do estabelecimento, razão pela qual é necessário fazer as aferições nos bicos das bombas medidoras, não podendo ser restrita a uma única.

Afirma que o INMETRO ou a ANP ao fiscalizar o posto, pode realizar três aferições em uma só bomba, uma na vazão baixa, outra na alta e se houver divergência uma terceira, utilizando 60 litros de combustíveis, fato que é lançado no LMC, onde faz referência a “aferições”, e não aferição, conforme determina a citada portaria, cujo trecho reproduz.

Aponta que segundo a resolução da ANP nº 9 de 07/03/2007 é obrigação do posto revendedor de combustível realizar análises dos produtos em comercialização sempre que solicitadas pelo consumidor, tanto na questão de quantidade, como de qualidade. Para isso, o posto deve manter disponíveis os materiais necessários para à realização das análises, dentre os quais a medida padrão de 20 litros. Caso haja dúvidas do cliente com relação ao volume de combustível liberado pela bomba, é direito do consumidor solicitar a conferência da bomba medidora, que se faz nas

vazões baixa e alta, e se houver divergência, pode ser feita uma terceira, sendo obrigatório a utilização da medida de 20 litros para proceder a verificação presencial.

Complementa que o bico da bomba medidora, ou toda a bomba de abastecimento, pode sofrer variação da entrega do volume adquirido, tanto que se estabeleceu um limite de tolerância na alteração no volume entregue, assim, se recomenda fazer diariamente as aferições, sendo que uma simples queda de energia pode implicar em variação volumétrica.

Sinaliza que para evitar dúvidas quanto as questões das aferições, se adota como norma, a Portaria DNC 26/1992, que estabelece os registros e informações obrigatórias sobre as vendas dos produtos e traz anexo o que deve constar do LMC, cuja cópia reproduz.

Ressalta que o agente fiscal deve considerar não estar diante de questão que possa existir precisão, estando o revendedor labutando com combustíveis que tem diversas variáveis, devido a possíveis eventos ocorridos na compra, transporte, armazenamento, recebimento e transporte do produto.

Explica que a comercialização dos combustíveis, em especial do álcool, através da NBR 5992 (Determinação de massa específica e do teor alcoólico do álcool etílico e suas misturas com água - Método de ensaio), da gasolina e do diesel através da Resolução nº 670, editada pelo Conselho Nacional do Petróleo, que estabelece o uso de tabelas de correção para a comercialização de derivados de petróleo para temperaturas acima de 20°C (vinte graus Celsius), contempla a ocorrência de oscilações de volume do produto comercializado entre o ato da compra e da venda ao consumidor. Esse fato é tão explícito, que a densidade e a temperatura do produto adquirido encontram-se aportados no corpo da sua nota fiscal.

Cita a título de exemplo, a gasolina comprada e embarcada a uma temperatura de 27°C e densidade de 750 g/l, quando comercializada a temperatura ambiente de 29°C, pode ter o seu volume reduzido em 0,21%, o que demonstra a possibilidade de variação de volumes de combustíveis em função das oscilações de temperaturas entre o ato da compra e o momento da comercialização do produto.

Cita outro fator de variação: a evaporação no armazenamento de gasolina e explica que a portaria nº 283 de 02/06/1980, editada pelo Conselho Nacional do Petróleo, prevê na sua redação o abate diário de até 0,6% (seis décimos de por cento) do volume estocado da gasolina em função das perdas por evaporação no armazenamento e manuseio do produto.

Destaca que todos os tanques de armazenamento de combustíveis dos postos revendedores possuem tubulação de respiro que comunica o tanque à atmosfera, como forma de evitar a sobre pressão de gases formada no interior do tanque de armazenamento. Através deste respiro ocorre a perda do produto evaporado.

Acrescenta que a Resolução CONAMA 273, a partir de 1998, prevê como forma de preservação de meio ambiente a colocação de válvulas de retenção nas saídas dos respiros de forma a reduzir o volume liberado para a atmosfera. Porém, ainda hoje a ANP admite a perda de 0,6% de produto em função de perdas ocorridas pela evaporação da gasolina.

Sob o título “*Instrumento de Medição dos Tanques*”, explica que para produtos com baixos volumes comercializados, a precisão na medição dos valores estocados, apresenta-se de fundamental importância nas distorções entre volumes comprados e volumes comercializados. As medições de volumes estocados são feitas com varas de madeira metrificadas, que ao serem introduzidas na boca de visita do tanque apresentam uma área molhada. Lê-se o comprimento molhado e recorre-se a uma tabela padrão do fornecedor do tanque, do qual irá se extrair o volume armazenado.

Afirma que a imprecisão dessas medições decorre do fato de que estas tabelas são únicas, para todos os tanques fabricados e de que o próprio assentamento do tanque no solo, em função da sua inclinação, pode gerar erros de leitura substanciais. Faz tais considerações para alertar que o

processo de medição de tanques, quando não realizadas através de meios eletrônicos, é bastante rudimentar o que causa distorções de valores quando considerados espaços de tempo e volumes comercializados de baixa magnitude.

Quanto as “Variações Ocorridas na Comercialização do Produto” na venda do combustível, aponta que anualmente o IBAMETRO realiza aferição de cada bico de abastecimento ao consumidor, se utilizando de balde recipiente no volume total de 20 litros. Para cada 20 litros registrados na bomba de combustível é permitida uma variação de mais ou menos 100 ml (cem mililitros), representando assim uma variação permissível de mais ou menos 0,5% (meio por cento) na comercialização dos combustíveis.

Conta que a fim de verificar se as bombas estão trabalhando dentro da variação permitida para a comercialização, os postos de combustíveis realizam aferições periódicas conforme conveniência de cada um. No caso de ocorrência da extração dos limites permitidos, os postos solicitam a regulagem dos blocos medidores das bombas a uma empresa de manutenção credenciada pelo IBAMETRO que tem a incumbência de realizar a referida manutenção, cabendo a estas empresas informar ao órgão fiscalizador a realização da manutenção, que implicou no rompimento do lacre oficial e colocação de lacre próprio.

Narra que as multas pela comercialização de combustíveis em volumes que estejam lesando o consumidor são pesadas, sendo prudente que o posto revendedor realize a aferição periodicamente de modo a evitar a infração. A obrigatoriedade das aferições diárias dos bicos das bombas medidoras se presta, portanto, para avaliação da quantidade a ser entregue ao consumidor, somente se admitindo o erro já mencionado.

Conclui que na comercialização de combustíveis é permitida uma variação de mais ou menos meio por cento, pelo fato de se trabalhar com um produto vendido a granel e que necessita de equipamentos de medição para a realização da venda.

Ressalta que o posto revendedor se encontra susceptível a sofrer alteração nos encerrantes das bombas medidoras por conta de queda de energia ou mesmo por problemas mecânicos, e tais fatos teriam que ser considerados quando do levantamento feito pela fiscalização.

Indica que pode ter ocorrido erros que vieram a determinar a contaminação do Auto lavrado com a sua insubstância, por não demonstrar a real contabilização da documentação acostado aos autos, fato que contraria o procedimento do agente fiscal, que não considerou importantes questões como: notas fiscais de entradas não computadas, não levar em conta a escrituração do LMC para adotar os encerrantes e das aferições, dentre outros motivos.

Sinaliza que o pecado capital do Auto é entender a existência de omissão de entrada e de saída quando isto não existiu, conforme levantamento completo, ora acostado, feito de acordo com as notas fiscais e a escrituração do LMC e consoante documentação também acostada.

Aduz que o movimento do estoque do posto está em consonância com a escrituração do LMC não havendo qualquer sonegação, portanto, não pode haver imposição de multa pela questão da aferição, consoante se pode comprovar através do levantamento feito pela própria empresa, o que poderá ser atestado por levantamento da ASTEC.

Frisa não aceitar a conclusão do Auditor Fiscal que se tem somente direito a uma aferição de 20 litros por bico, implicando em desprezar as aferições constantes nos LMCS, em detrimento do que está nele registrado, ora juntados em partes (folhas em que constariam as aferições), ficando à disposição todos os livros para verificação.

Sugere que deverá se levar em consideração a totalidade das aferições feitas no período de 2013 até 2016, por não se ter apontado qualquer diferença de estoque em 2012, também objeto da fiscalização.

O autuante ao prestar nova informação às fls. 1.253 a 1.257, faz nova descrição dos fatos e, referindo-se à manifestação apresentada às folhas “587/2031”, aponta que em 2013 no levantamento quantitativo das entradas constam as seguintes quantidades:

- Gasolina comum: entradas: 5.072.928 litros, fls. 09 e 10, aferição: 2.982 litros, limitada a 20 litros por bico, conforme Portaria INMETRO 83/25;
- Gasolina aditivada: entradas: 631.612 litros, aferição nº 03: 1.612 litros, fls. 10 e 11;
- Diesel: entradas: 275.693 litros e aferição nº 07: 693 litros, fl. 11;
- Álcool: entradas: 754.380 litros e aferição nº 05 de 4.380 litros, fls. 11 e 12;

Indica que à fl. 15 encontra-se o relatório do cálculo das omissões de 2013, com as omissões de entradas de: (i) gasolina comum: 36.520 litros; (ii) gasolina aditivada: 2.499 litros; (iii) álcool: 13.150 litros.

Para 2014, no levantamento das entradas da gasolina comum, registra que as notas fiscais números 120.542; 141.873 e 149.810 encontram-se duplicadas com 20.000 litros cada, portanto, retirou das entradas, 60.000 litros, resultando as entradas em 4.717.810 litros.

Referindo-se a gasolina aditivada, fl. 20, foi considerada a nota fiscal nº 146.019 em duplicidade de 10.000 litros cada. Assim, fazendo os ajustes, o total das entradas de gasolina aditivada restou em 536.000 litros.

Aponta, para o álcool em 2014, o total das entradas de 698.540 litros e aferição nº 05 de 8.540 litros e para o diesel o total das entradas de 216.420 litros e aferição nº 07 de 1.420 litros.

A seguir apresenta os dados numéricos relativos ao levantamento, que para o entendimento, seguem transcritos nas tabelas a seguir.

NOVO DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DAS OMISSÕES - 2103

| Produto | Quantidade em litros | | | | | | |
|--------------------|----------------------|--------------|---------------|--------------|--------------|---------------------|-------------------|
| | Estoque Inicial | Compras | Estoque Final | Saídas Reais | Saídas c/ NF | Omissão de Entradas | Omissão de Saídas |
| Gasolina comum | 35.210,00 | 5.072.928,00 | 19.078,00 | 5.089.060,00 | 5.125.580,00 | 36.520,00 | 0,00 |
| Gasolina aditivada | 3.957,00 | 631.612,00 | 6.010,00 | 629.559,00 | 632.058,00 | 2.499,00 | 0,00 |
| Álcool | 7.196,00 | 754.380,00 | 12.283,00 | 749.293,00 | 762.443,00 | 13.150,00 | 0,00 |
| Diesel | 3.318,00 | 275.693,00 | 3.543,00 | 275.468,00 | 274.315,00 | 0,00 | 1.153,00 |

NOVO DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DAS OMISSÕES - 2104

| Produto | Quantidade em litros | | | | | | |
|--------------------|----------------------|--------------|---------------|--------------|--------------|---------------------|-------------------|
| | Estoque Inicial | Compras | Estoque Final | Saídas Reais | Saídas c/ NF | Omissão de Entradas | Omissão de Saídas |
| Gasolina comum | 19.078,00 | 4.717.810,00 | 33.435,00 | 4.703.453,00 | 4.708.934,00 | 5.481,00 | 0,00 |
| Gasolina aditivada | 6.010,00 | 536.000,00 | 8.350,00 | 533.660,00 | 547.138,00 | 13.478,00 | 0,00 |
| Álcool | 12.283,00 | 698.540,00 | 11.680,00 | 699.143,00 | 707.476,00 | 8.333,00 | 0,00 |
| Diesel | 3.543,00 | 216.420,00 | 2.852,00 | 217.111,00 | 222.687,00 | 5.576,00 | 0,00 |

NOVO DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DAS OMISSÕES - 2015

| Produto | Quantidade em litros | | | | | | |
|--------------------|----------------------|--------------|---------------|--------------|--------------|---------------------|-------------------|
| | Estoque Inicial | Compras | Estoque Final | Saídas Reais | Saídas c/ NF | Omissão de Entradas | Omissão de Saídas |
| Gasolina comum | 33.435,00 | 4.224.520,00 | 29.620,00 | 4.228.335,00 | 4.224.838,00 | 0,00 | 3.497,00 |
| Gasolina aditivada | 8.350,00 | 417.000,00 | 13.120,00 | 412.230,00 | 421.501,00 | 9.271,00 | 0,00 |
| Álcool | 11.680,00 | 984.274,00 | 22.915,00 | 973.039,00 | 974.619,00 | 1.580,00 | 0,00 |
| Diesel | 2.852,00 | 170.660,00 | 6.970,00 | 166.542,00 | 162.758,00 | 0,00 | 3.784,00 |

NOVO DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DAS OMISSÕES - 2016

| Produto | Quantidade em litros | | | | | | |
|--------------------|----------------------|--------------|---------------|--------------|--------------|---------------------|-------------------|
| | Estoque Inicial | Compras | Estoque Final | Saídas Reais | Saídas c/ NF | Omissão de Entradas | Omissão de Saídas |
| Gasolina comum | 29.620,00 | 6.293.217,00 | 23.230,00 | 6.299.607,00 | 6.259.963,00 | 0,00 | 39.644,00 |
| Gasolina aditivada | 13.120,00 | 462.420,00 | 5.223,00 | 470.317,00 | 485.903,00 | 15.586,00 | 0,00 |
| Álcool | 22.915,00 | 482.800,00 | 8.113,00 | 497.602,00 | 496.426,00 | 0,00 | 1.176,00 |
| Diesel | 6.970,00 | 210.555,00 | 7.506,00 | 210.019,00 | 207.076,00 | 0,00 | 2.943,00 |

BASE DE CÁLCULO DO ICMS NORMAL - 2013

| Produto | Quantidade (litros) | Preço R\$ /litro | Base de Cálculo | Alíquota (%) | ICMS |
|--------------------|---------------------|------------------|-----------------|--------------|-----------|
| Gasolina comum | 36.520,00 | 2,55 | 93.126,00 | 27,00 | 25.144,02 |
| Gasolina aditivada | 2.499,00 | 2,60 | 6.497,40 | 27,00 | 1.754,30 |
| Álcool | 13.150,00 | 1,91 | 25.116,50 | 19,00 | 4.772,14 |
| Diesel | 0,00 | | 0,00 | | 0,00 |

BASE DE CÁLCULO DO ANTECIPADO - 2013

| Produto | Quantidade (litros) | Preço R\$ /litro | MVA (%) | Base de Cálculo | Alíq. (%) | ICMS |
|--------------------|---------------------|------------------|---------|-----------------|-----------|----------|
| Gasolina comum | 36.520,00 | 2,55 | 29,66 | 27.621,17 | 27,00 | 7.457,72 |
| Gasolina aditivada | 2.499,00 | 2,60 | 29,66 | 1.927,13 | 27,00 | 520,32 |
| Álcool | 13.150,00 | 1,91 | 31,69 | 7.959,42 | 19,00 | 1.512,29 |
| Diesel | 0,00 | | | 0,00 | | 0,00 |

BASE DE CÁLCULO DO ICMS NORMAL - 2014

| Produto | Quantidade (litros) | Preço R\$ /litro | Base de Cálculo | Alíquota (%) | ICMS |
|--------------------|---------------------|------------------|-----------------|--------------|-----------|
| Gasolina comum | 5.481,00 | 2,71 | 14.853,51 | 27,00 | 4.010,45 |
| Gasolina aditivada | 13.478,00 | 2,77 | 37.334,06 | 27,00 | 10.080,20 |
| Álcool | 8.333,00 | 1,96 | 16.332,68 | 19,00 | 3.103,21 |
| Diesel | 5.576,00 | 2,38 | 13.270,88 | 17,00 | 2.256,05 |

BASE DE CÁLCULO DO ICMS ANTECIPADO - 2014

| Produto | Quantidade (litros) | Preço R\$ /litro | MVA (%) | Base de Cálculo | Alíq. (%) | ICMS |
|--------------------|---------------------|------------------|---------|-----------------|-----------|----------|
| Gasolina comum | 5.481,00 | 2,71 | 29,66 | 4.405,55 | 27,00 | 1.189,50 |
| Gasolina aditivada | 13.478,00 | 2,77 | 29,66 | 11.073,28 | 27,00 | 2.989,79 |
| Álcool | 8.333,00 | 1,96 | 31,69 | 5.175,83 | 19,00 | 983,41 |
| Diesel | 5.576,00 | 2,38 | 31,79 | 4.218,81 | 17,00 | 717,20 |

BASE DE CÁLCULO DO ICMS NORMAL - 2015

| Produto | Quantidade (litros) | Preço R\$ /litro | Base de Cálculo | Alíquota (%) | ICMS |
|--------------------|---------------------|------------------|-----------------|--------------|----------|
| Gasolina comum | 0,00 | 2,71 | 0,00 | 27,00 | 0,00 |
| Gasolina aditivada | 8.571,00 | 3,29 | 28.198,59 | 27,00 | 7.613,62 |
| Álcool | 1.580,00 | 2,49 | 3.934,20 | 19,00 | 747,50 |
| Diesel | 0,00 | 2,38 | 0,00 | 17,00 | 0,00 |

BASE DE CÁLCULO DO ICMS ANTECIPADO - 2015

| Produto | Quantidade (litros) | Preço R\$ /litro | MVA (%) | Base de Cálculo | Alíq. (%) | ICMS |
|--------------------|---------------------|------------------|---------|-----------------|-----------|----------|
| Gasolina comum | 0,00 | 2,71 | 29,66 | 0,00 | 27,00 | 0,00 |
| Gasolina aditivada | 8.571,00 | 3,29 | 29,66 | 8.363,70 | 27,00 | 2.258,20 |
| Álcool | 1.580,00 | 2,49 | 31,69 | 1.246,75 | 19,00 | 236,88 |
| Diesel | 0,00 | 2,38 | 31,79 | 0,00 | 17,00 | 0,00 |

TOTAL DO ICMS NORMAL 2013

| Produto | ICMS (R\$) |
|--------------------|------------------|
| Gasolina comum | 25.144,02 |
| Gasolina aditivada | 1.754,30 |
| Álcool | 4.772,14 |
| Diesel | 0,00 |
| Total | 31.670,45 |

TOTAL DO ICMS NORMAL 2014

| Produto | ICMS (R\$) |
|--------------------|------------------|
| Gasolina comum | 4.010,45 |
| Gasolina aditivada | 10.080,20 |
| Álcool | 3.103,21 |
| Diesel | 2.256,05 |
| Total | 19.449,90 |

TOTAL DO ICMS NORMAL 2015

| Produto | ICMS (R\$) |
|--------------------|-----------------|
| Gasolina comum | 0,00 |
| Gasolina aditivada | 7.613,62 |
| Álcool | 747,50 |
| Diesel | 0,00 |
| Total | 8.361,12 |

TOTAL DO ICMS ANTECIPADO 2015

| Produto | ICMS (R\$) |
|--------------------|-----------------|
| Gasolina comum | 0,00 |
| Gasolina aditivada | 2.258,20 |
| Álcool | 236,88 |
| Diesel | 0,00 |
| Total | 2.495,08 |

TOTAIS DOS VALORES DE ICMS

| Ano | ICMS Normal | ICMS - ST | Total |
|---------------|------------------|------------------|------------------|
| 2013 | 19.449,90 | 9.490,33 | 30.953,23 |
| 2014 | 8.361,12 | 5.879,89 | 16.255,01 |
| 2015 | 31.670,45 | 2.495,08 | 36.180,53 |
| Totais | 59.481,47 | 17.865,30 | 77.346,78 |

Notificada via DT-e, mensagem postada em 10/08/2021, lida em 12/08/2021, fls. 1.258 e 1.259, a autuada retornou aos autos, através de seus advogados, apresentando nova manifestação, fls. 1.261 a 1.271, onde após demonstrar a tempestividade da petição e reproduzir as infrações, relata que após a apresentação de sua impugnação o autuante defendeu o lançamento, fls. 520 a 584 e 1.253 a 1.257, reconhecendo a existência de notas fiscais contabilizadas em duplicidade e notas de entrada dos combustíveis que haviam sido antes desconsideradas no relatório fiscal, o cálculo do tributo lançado foi retificado, contudo, apesar das retificações, na recente manifestação, além de desconsiderar as notas de entrada e das notas contabilizadas em duplicidade, outrora reconhecidas, o Fiscal tornou as incluir na base de cálculo do tributo exigido, se recusando a reconhecer as informações da sua escrituração fiscal, cuja análise, garante, afastaria as distorções identificadas nos ajustes.

Imputa outros erros cometido pelo autuante quando: **(I)** considera o limite de aferições máximo é de 20 litros por bico de combustível; e **(II)** desconsidera a variação volumétrica em razão da temperatura, parâmetros que classifica como equivocadas, vez que vão de encontro às normas de regência, principalmente o regulamento técnico do INMETRO, além de desconsiderar as informações escrituradas no seu LMC, que registra dados que precisam ser analisados conjuntamente, estoque, vendas, perdas e aferições, e não simplesmente pinçados pelo Fiscal no aspecto que é conveniente à sua autuação.

Lembra que o lançamento é decorrente de presunção relativa de aquisição de combustíveis para revenda desacompanhada de documento fiscal, com base no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, sendo que os documentos trazidos aos autos fazem prova em contrário, cuja leitura conjunta dos dados de sua escrituração atesta a não ocorrência de operações tributáveis tal como tenta fazer crer o Fiscal.

Ao abordar os argumentos de fato e de direito aponta a nulidade do lançamento, sendo que, em se tratando de matéria de ordem pública, a sua arguição pode acontecer a qualquer tempo, sendo cognoscível, inclusive, de ofício pela autoridade julgadora.

Lembra que a Portaria nº 445/1998, ao dispor sobre os procedimentos a serem adotados pelo fiscal na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, estabelece que a apuração de supostos débitos demanda a análise criteriosa na quantificação e demonstração dos dados escriturais que amparam seu cálculo e não simplesmente a descrição do fato - omissão de entradas - seguido do cálculo do imposto sobre o respectivo valor, conforme disposição expressa nos artigos 3º e 7º, transcritos, de cuja leitura, diz restar claro que o Auto de Infração que não contém a escorreita descrição da infração, com juntada da competente memória de cálculo de forma ordenada, conforme tipo de combustível, período autuado etc., de modo a ser inteligível ao contribuinte, compromete o direito de defesa do autuado, e, portanto, deve ser declarado nulo.

Ressalta que no caso concreto, a autuação e as informações objeto de manifestação, fls. 1.253 a 1.257 são completamente confusas, além de contraditórias em relação às informações outrora prestadas pelo próprio Auditor, ao passo que, desta feita, contabilizou novamente as notas em duplicidade e ignorou as notas de entradas que haviam sido consideradas nas informações de fls. 575 a 584, conforme se visualiza no comparativo abaixo:

| Informações Eletrônicas - Fls 575/584 | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---------------------------------------|----------|-------------|-----------------------------------|------------------------------------|--------------------------------------|-----------------------|---------------|------------------|----------------|--------|---------|--|------------------|------|--------------------|--------------|---------------------|
| Ano | Comb | Est_Inicial | Entradas (Relatório Fiscal) | Nfs reconhecidas (Fls. 520/584) | Entradas (Informações Fiscais) | Estoque Escritural | Saldos Nfs | Estoque Final | Fech Físico | O_Ent | O_Saida | Aferições reconhecidas pelo Fiscal | Aferições LMC | PMPF | Base de Cálculo | ICMS normal | ICMS anticipação |
| 2014 | G. Comum | 19.078 | 4.777.810 | -60.000 | 4.717.810 | 4.706.888 | 4.708.954 | 27.954 | 33.435 | 5.481 | - | 7.810 | 15.826 | 2.71 | 147.746,49 | R\$39.891,35 | R\$11.831,83 |
| 2014 | G. Adt | 6.010 | 546.000 | -30.000 | 536.000 | 542.010 | 547.188 | -5.128 | 8.350 | 13.478 | - | 6.000 | 11.480 | 2.77 | 9.634,06 | R\$2.601,19 | R\$2.989,78 |
| 2014 | Álcool | 12.283 | 698.540 | | 698.540 | 710.823 | 707.476 | 3.347 | 11.680 | 8.333 | - | 8.540 | 17.640 | 1.96 | 16.532,68 | R\$3.103,20 | R\$983,40 |
| 2014 | Diesel | 12.283 | 216.420 | 5.000 | 216.420 | 219.963 | 222.687 | -2.724 | 2.852 | 5.576 | - | 1.420 | 13.220 | 2.38 | 13.270,88 | R\$2.521,67 | R\$717,19 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | R\$47.851,98 | R\$16.522,20 |

| Informações Fiscais - Fls 1.253/1.257 | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---------------------------------------|----------|-------------|-----------------------------------|---|------------------------------------|-----------------------|---------------|------------------|----------------|-------|---------|--|------------------|------|--------------------|--------------|---------------------|
| Ano | Comb | Est_Inicial | Entradas (Relatório Fiscal) | Nfs não reconhecidas (Fls. 520/584) | Entradas (Novas Informações) | Estoque Escritural | Saldos Nfs | Estoque Final | Fech Físico | O_Ent | O_Saida | Aferições reconhecidas pelo Fiscal | Aferições LMC | PMPF | Base de Cálculo | ICMS normal | ICMS anticipação |
| 2014 | G. Comum | 19.078 | 4.777.810 | -60.000 | 4.777.810 | 4.796.888 | 4.708.954 | 87.954 | 33.435 | - | -54.519 | 7.810 | 15.826 | 2.71 | 14.831,51 | R\$4.010,44 | R\$11.839,49 |
| 2014 | G. Adt | 6.010 | 546.000 | -30.000 | 546.000 | 552.010 | 547.188 | 4.872 | 8.350 | 3.478 | - | 6.000 | 11.480 | 2.77 | 37.334,06 | R\$10.080,19 | R\$2.989,78 |
| 2014 | Álcool | 12.283 | 698.540 | | 698.540 | 710.823 | 707.476 | 3.347 | 11.680 | 8.333 | - | 8.540 | 17.640 | 1.96 | 16.532,68 | R\$3.103,20 | R\$983,40 |
| 2014 | Diesel | 12.283 | 216.420 | 5.000 | 216.420 | 219.963 | 222.687 | -2.724 | 2.852 | 5.576 | - | 1.420 | 13.220 | 2.38 | 13.270,88 | R\$2.526,04 | R\$717,39 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | R\$15.499,43 | R\$4.650,38 |

Frisa ser patente o equívoco do Fiscal, de forma que conclui ser imperativo novamente intimá-lo para refazer os cálculos referente à gasolina comum, referente ao exercício de 2014, de modo a levar em consideração as entradas informadas nos DANFEs de fls. 74 a 78 e 561 a 563, outrora reconhecidas em sua informação fiscal de fls. 575 a 584, sob pena de nulidade da infração.

Sob o título “*Improcedência das informações fiscais. Desconsideração das aferições realizadas pelo posto*”, relata que as bombas abastecedoras passam por procedimentos de aferição, através da coleta do combustível no volume padrão de 20 litros, com o objetivo de verificar se o equipamento abastece corretamente a quantidade de combustível testada, sendo todas as informações relativas às aferições sofridas por cada um dos bicos das bombas medidoras lançadas diariamente no LMC.

Acrescenta que a realização de aferições é um dever rotineiro do posto revendedor, seja em razão de procedimentos de fiscalização periódicos aos quais está sujeito, perante órgãos como a ANP, o INMETRO e o PROCON, sejam pela vistoria diária preventiva realizada pelo próprio posto, em razão de perícias técnicas, e, principalmente, sempre que solicitado pelo consumidor, não

importando o número de vezes, conforme determina a Resolução nº 9/2007 da ANP, da qual transcreve o art. 8º.

Destaca que a portaria do INMETRO, ao estabelecer os requisitos gerais que devem satisfazer as bombas medidoras de combustíveis, define que 20 litros é a medida de volume padrão da bomba medidora para realização da aferição, e não um limite à quantidade de aferições, conforme dispositivos transcritos e a confirmação da Diretoria Geral da autarquia em resposta à consulta do posto autuado, através do Ofício nº 208/19, juntado à fl. 564.

Explana que o próprio método de aferição obedece à regulação do INMETRO, que estabelece duas etapas de aferição em cada bico ligado à bomba: uma na vazão baixa, outra na vazão alta e, se houver divergência entre resultados, ainda uma terceira aferição. Em cada uma dessas aferições utiliza-se 20 litros de combustível.

Conclui que apenas neste procedimento, que pode se repetir conforme o número de vezes em que solicitado, movimenta-se 60 litros de combustível.

Adverte que no processo de aferição o combustível passa pelo medidor e depois é devolvido ao tanque, procedimento que impacta diretamente na quantidade de entradas contabilizadas nos encerrantes das bombas, alterando a relação entre estoque e saída do combustível, sendo necessário o ajuste das quantidades, já que não houve a comercialização do combustível testado, de modo a não se apurar uma entrada fictamente desacobertada em razão do retorno do combustível ao tanque.

Esclarece que a obrigação de emitir cupom fiscal e criar os registros dos abastecimentos em todas as operações de entradas e saídas de combustíveis realizadas pelos bicos das bombas de abastecimento, não se aplica às saídas realizadas com finalidade de aferição dos bicos, que é objeto de tratamento específico e escrituração do LMC.

Conclui que se pautando a autuação na presunção relativa de omissão de entradas, o LMC do contribuinte, que cumpre com todas as exigências da legislação, atende a finalidade de fazer prova em contrário às alegações fiscais, ao passo que conta com a escrituração diária da movimentação dos bicos de combustível das bombas do posto, com a indicação exata dos litros de combustível destinados às aferições, nas exatas datas em que ocorreu, tal como exige a Resolução DNC 26/1992, no trecho transcrito.

Apresenta em tabela, as aferições ocorridas entre 2013 e 2016, regularmente contabilizadas no LMC.

| Ano | Gasolina comum | Gasolina aditivada | Etanol | Diesel |
|------|----------------|--------------------|-----------|-----------|
| 2013 | 5.397,00 | 2.981,00 | 8.434,00 | 1.231,00 |
| 2014 | 15.826,00 | 11.480,00 | 17.460,00 | 13.220,00 |
| 2015 | 7.873,41 | 5.342,00 | 8.081,61 | 1.351,38 |
| 2016 | 5.838,77 | 4.581,00 | 4.921,84 | 1.066,65 |

Afirma que, com o reconhecimento das notas fiscais de entrada, que antes haviam sido desconsideradas pelo Fiscal, e com a correção dos volumes de entrada nas bombas, a suposta omissão de entradas apurada pelo Fiscal torna-se inexistente, ou ínfima e completamente absorvível pelas aferições que ele mesmo reconhece, como acontece com a gasolina comum e o álcool nos exercícios autuados, conforme planilha anexa - Doc. 01:

| Ano | Comb | Est_Inicial | Entradas (Relatório Fiscal) | NFs reconhecidas posteriormente | Entradas (Informações Fiscais) | Estoque Escritural | Saídas NFs | Estoque Final | Fech Físico | O_Ent | O_Saída | Aferições reconhecidas pelo Fiscal | Aferições LMC |
|------|----------|-------------|-----------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------|-----------------------|---------------|------------------|----------------|-------|---------|--|------------------|
| 2013 | G. Comum | 35.210 | 5.072.928 | 35.000 | 5.107.928 | 5.143.138 | 5.125.580 | 17.558 | 19.078 | 1.520 | - | 2.928 | 5.397 |
| 2013 | G. Adt | 3.957 | 631.612 | | 631.612 | 635.569 | 632.058 | 3.511 | 6.010 | 2.499 | - | 1.612 | 2.981 |
| 2013 | Álcool | 7.196 | 754.380 | 10.000 | 764.380 | 771.576 | 762.443 | 9.133 | 12.283 | 3.150 | - | 4.380 | 8.434 |
| 2013 | Diesel | 3.318 | 275.693 | | 275.693 | 279.011 | 274.315 | 4.696 | 3.543 | - | -1.153 | 693 | 1.231 |

| Ano | Comb | Est_Inicial | Entradas (Relatório Fiscal) | NFs reconhecidas posteriormente | Entradas (Informações Fiscais) | Estoque Escritural | Saídas NFs | Estoque Final | Fech Físico | O_Ent | O_Saída | Aferições reconhecidas pelo Fiscal | Aferições LMC |
|------|----------|-------------|-----------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------|-----------------------|---------------|------------------|----------------|--------|---------|--|------------------|
| 2014 | G. Comum | 19.078 | 4.777.810 | -60.000 | 4.717.810 | 4.736.888 | 4.708.934 | 27.954 | 33.435 | 5.481 | - | 7.810 | 15.826 |
| 2014 | G. Adt | 6.010 | 546.000 | -10.000 | 536.000 | 542.010 | 547.138 | -5.128 | 8.350 | 13.478 | - | 6.000 | 11.480 |
| 2014 | Álcool | 12.283 | 698.540 | | 698.540 | 710.823 | 707.476 | 3.347 | 11.680 | 8.333 | - | 8.540 | 17.640 |
| 2014 | Diesel | 12.283 | 216.420 | 5.000 | 216.420 | 219.963 | 222.687 | -2.724 | 2.852 | 5.576 | - | 1.420 | 13.220 |

| Ano | Comb | Est_Inicial | Entradas (Relatório Fiscal) | NFs reconhecidas posteriormente | Entradas (Informações Fiscais) | Estoque Escritural | Saídas NFs | Estoque Final | Fech Físico | O_Ent | O_Saída | Aferições reconhecidas pelo Fiscal | Aferições LMC |
|------|----------|-------------|-----------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------|-----------------------|---------------|------------------|----------------|-------|---------|--|------------------|
| 2015 | G. Comum | 33.435 | 4.224.520 | | 4.224.520 | 4.257.955 | 4.224.838 | 33.117 | 29.620 | - | - | 2.928 | 7.873 |
| 2015 | G. Adt | 8.350 | 417.700 | | 417.700 | 426.050 | 421.501 | 4.549 | 13.120 | 8.571 | - | 1.612 | 5.342 |
| 2015 | Álcool | 11.680 | 1.029.274 | -45.000 | 984.274 | 995.954 | 974.619 | 21.335 | 22.915 | 1.580 | - | 4.380 | 8.082 |
| 2015 | Diesel | 2.852 | 170.660 | | 170.660 | 173.512 | 162.758 | 10.754 | 6.970 | - | - | 693 | 1.066 |

Donque diz que, apesar de se utilizar das informações escrituradas nos LMCs como fundamento de sua autuação, o Fiscal levou em consideração apenas um dos dados disponíveis retratados no livro de registro, desconsiderando os demais, especialmente o registro das perdas e aferições, cujo desprezo leva à autuação de ganhos que são fictícios, projetando quantidades absurdas de omissões de entradas.

Aponta que por tais razões, a ação fiscal foi levada a efeito com vício, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõem a Auditoria de Estoques foi utilizado, sendo esse mesmo elemento erigido à condição de “omissão”, o que se impõe ao Fiscal considerar a totalidade das aferições e perdas escrituradas nos registros do LMC no período de 2013 a 2016.

Subsidiariamente, mesmo na hipótese de se entender pela obrigação de emissão da nota fiscal para documentar tais aferições, essa é uma obrigação acessória, que, conforme art. 42, inc. XXII, da Lei nº 7.014/96, enseja a aplicação de multa e não o lançamento de tributo com base em presunção de entradas desacobertadas, sob pena de mácula ao princípio da legalidade.

No tópico “*Das variações de estoque em razão da temperatura*”, adverte que não se pode perder de vista a variação volumétrica em razão da temperatura, que é outra causa de divergências entre o estoque físico e o contábil, capaz de gerar o acúmulo escritural dos estoques, com o excedente causado pela variação no fechamento físico da bomba.

Destaca que sobre tal aspecto, o auante afirmou que qualquer valor que fosse apropriado a título de evaporação, só iria aumentar o valor do ICMS a ser reclamado, uma vez que esses valores seriam apropriados como saídas de combustíveis, o que consequentemente deveria ter cobertura de entradas de mercadorias compatíveis para dar suporte ao movimento operacional de saídas de combustíveis, numa clara tentativa de desviar-se da evidente ficção de ganhos gerados pela dilatação volumétrica dos combustíveis comercializados no posto.

Conclui que o Fiscal distorce a realidade das variações volumétricas em função das temperaturas, compreendendo-as como objeto de operações de circulação de mercadoria e indaga: como poderia a variação de volume decorrente de fenômeno físico-químico gerar a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal para dar suporte a suposto “*movimento operacional de saídas de combustíveis*”?

Aduz que contrariamente ao que tenta fazer crer o Fiscal, os ganhos e perdas por evaporação não são lançados no controle de estoque dos combustíveis, tampouco reclamam emissão de documento fiscal, posto que tais ganhos e perdas de volume decorrem da natureza físico-química das mercadorias e, portanto, não podem ser consideradas como entradas e saídas comerciais,

para fins de tributação do ICMS, conforme interpretação conjunta dos dispositivos transcritos: artigos 114 e 116 do CTN e art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996.

Conclui ser claro que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente, trata-se de decorrência de fenômeno físico cuja natureza não se pode confundir, tampouco se amoldar à descrição normativa que constitui fato gerador do ICMS, já que não há como se qualificar juridicamente um fenômeno da física, sob pena de mácula ao princípio da legalidade.

Complementa que a dilatação do volume do combustível no fechamento da bomba, em razão da temperatura, não representa omissão na entrada de combustíveis, ou a compra de combustíveis sem o documento fiscal, mas mera expansão natural de uma mercadoria volátil por natureza, razão pela qual o lançamento deve ser ajustado também neste ponto.

Aponta que não foi observada a faixa de 1,8387% entre ganho e volume disponível à presunção de omissão de entradas, especialmente quanto aos postos revendedores, e destaca que a Portaria DNC nº 26/92, que instituiu o LMC para registro diário dos estoques, prevê, em seu art. 5º a faixa de 0,6% de volume como limite aceitável para variação do estoque físico de combustível.

Ressalta que na Bahia, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, que orienta a atuação do fiscal quanto aos procedimentos de levantamento quantitativo e auditoria de estoques, dispõe que apenas as variações do ganho de mercadorias que ultrapassarem a razão de 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível é que rendem ensejo à presunção de que aquela variação de volume em decorrência da dilatação térmica equivale a entrada não registrada.

Argui que na presente autuação, o Fiscal sequer considerou a margem de 1,8387% estabelecida pela legislação que, conforme índices técnicos na ANP, representa ganhos que são fictícios por sua própria natureza devido a fenômeno da dilatação volumétrica, e que, portanto, não se qualifica como omissão de entradas a ensejar o lançamento complementar de tributo.

Conclui que nesse sentido, deverá o Fiscal realizar novo demonstrativo de cálculo, levando em consideração o limite de 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível, conforme determina a Portaria nº 445/98.

Reitera os termos da sua defesa e requer a juntada do parecer - Doc. 02, cujos argumentos devem ser considerados como aqui deduzidos e requer que:

- a) Sejam os autos remetidos ao Fiscal autuante, para manifestação sobre os argumentos deduzidos, com vistas a realizar a devida retificação de seus cálculos;
- b) Seja o Auto de Infração julgado nulo ou improcedente.

Junta cópia do parecer formulado pelo SINDICOMBUSTÍVEIS DA BAHIA – Sindicado do Comércio de Combustíveis, Energias Alternativas e Lojas de Conveniência do Estado da Bahia, fls. 1.274 a 1.297.

O autuante retornou aos autos as fls. 1.305 a 1.308, onde após resumidamente transcrever as infrações e as razões da manifestação, prestou a seguinte informação, transcrita a seguir nos exatos termos:

“Consta a nota fiscal nº 97028 com 10.000 litros de gasolina comum, às fls. 10. Falta lançar as notas fiscais nº 97030 com 5.000 litros de gasolina comum e a nota fiscal 79597 com 20.000 litros de gasolina comum, totalizando 25.000 litros de gasolina comum.

Então: 5.072.928 litros + 25.000 litros = 5.097.928 litros de gasolina comum.

Ano 2014: retirando 60.000 litros das notas fiscais em duplicidade de gasolina comum, resta 4.777.810 litros - 60.000 litros = 4.717.810 litros de gasolina aditivada.

Ano 2014: nota fiscal em duplicidade: NF nº 146019 com 10.000 litros. Então: 546.000 litros - 10.000 litros = 536.000 litros de diesel.

Ano 2014 falta lançar a nota fiscal nº 1190939 com 5.000 litros. Total: 216.420 litros + 5.000 litros = 221.420 litros.

Ano 2015, álcool: a nota fiscal nº 1501269 foi lançada como 50.000 litros, e são 5.000 litros, então: 1.029.274 - 45.000 = 984.274 litros.

Ano 2016. Como as omissões de saídas foram maiores que as omissões de entradas no ano 2013, multa.

Observação: consta às fls. 1.253/1.257 tudo o que foi escrito desse PAF, com os respectivos demonstrativos do ICMS normal e ICMS antecipado, e do cálculo das omissões.

Total do ICMS normal nos anos 2013, 2014 e 2015: R\$ 59.481,41;

Total do ICMS antecipado nos anos 2013, 2014 e 2015: R\$ 17.865,24;

Total do ICMS normal e ICMS antecipado nos anos 2013, 2014 e 2015: R\$ 77.346,65".

Em 31/08/2022, em sessão de pauta suplementar os membros da 2ª JJF decidiram converter o processo em diligência, tendo em vista que o autuante na nova informação, fls. 1.305 a 1.308, apresentou novos dados, sem que o contribuinte tenha sido notificado.

Considerando que a Coordenação de Petróleo e Combustíveis – COPEC, detém vasto conhecimento e reconhecida expertise dos processos, procedimentos e da legislação referente as operações dos Postos Revendedores de Combustíveis, que a diligência, inicialmente fosse dirigida à COPEC para o esclarecimento das seguintes questões: (I) se há ou não relevância e influência na apuração de possíveis diferenças no levantamento quantitativo de estoques, o cômputo ou não dos volumes de combustíveis utilizado pelo posto na realização das aferições das bombas e bicos. Se relevante, devem ser considerados ou não; (II) qual normativo regula essas aferições; (III) se existe um limite para a quantidade de aferições a serem realizadas pelo estabelecimento; (I) ignorar estes volumes utilizados nas aferições, pode influenciar ou não no resultado apurado no levantamento quantitativo; (V) quanto a necessidade de considerar nos levantamentos o erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas dos volumes de combustíveis comercializados, previsto na Portaria DNC nº 26/92; (VI) qual o entendimento da COPEC quanto a aplicação, no presente caso, do percentual de 1,8387% entre ganho e volume disponível à presunção de omissão de entradas, previsto na Portaria nº 445/98.

Atendido o quanto requerido, os autos deveriam ser encaminhados à INFRAZ de origem, para que o Auditor Fiscal autuante ou estranho ao feito refizesse os levantamentos de estoques e os demonstrativos analíticos e sintéticos, considerando o parecer e as ponderações da COPEC e as demais questões suscitadas na última manifestação da autuada.

Assim, encaminhada à INFRAZ, foi emitido o parecer às fls. 1.320 e 1.321, onde o Auditor Fiscal estranho ao feito inicialmente reproduziu os fatos, as infrações e em seguida constatou que o *DEMONSTRATIVO DE ESTOQUE* foi realizado pelo autuante, unicamente a partir dos dados inseridos no Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, e dados de entradas e saídas, constantes nos Livros Fiscais, sem observância das exigências específicas constantes do Registro 1300 da EFD, o que torna, independentemente de outras questões que venham a ser suscitadas pela COPEC, impraticável a aplicação do regramento previsto na Portaria nº 445/98, em especial o fiel cumprimento do que está disposto em seu art. 10.

Acrescenta a existência de outros fatores que impedem a revisão dos exames procedidos nos estoques da autuada, como a ausência de uma mídia digital contendo os arquivos referente as infrações, aliado ao fato de que os citados demonstrativos foram todos elaborados com base no Sistema de Auditoria denominado SAFA, que se encontra inoperante há mais de três anos, o que impossibilita a sua utilização, por conta de impedimento de natureza técnica e operacional.

Conclui informando que “infelizmente” não pode atender à diligencia requerida.

Em seguida os autos foram encaminhados a COPEC, tendo o supervisor registrado que equivocadamente o processo foi encaminhado ao Fiscal estranho ao feito, antes de ouvir a COPEC.

Às fls. 1.325 e 1.326, um Auditor Fiscal lotado na COPEC, emitiu parecer acerca das questões suscitadas pela 2^a JJF:

- i) A desconsideração pelo autuante dos volumes de combustíveis utilizado pelo Posto, na realização das aferições das bombas e bicos, credita ao fato dessas quantidades já terem sido contemplados no LMC, item 5.5 Aferições, conforme Ajuste SINIEF 01/92 e art. 219 do RICMS/2012;
- ii) A aferição das bombas e bicos pelos postos revendedores, provém da Portaria nº 559/2016 do INMETRO, órgão federal com a função de informar acerca dos diversos produtos disponíveis no mercado;
- iii) Não existem registros nos órgãos de fiscalização e regulação sobre limites de volume a serem utilizados nos testes, em razão da possibilidade de qualquer cidadão, se entender necessário, o solicitar, cuja quantidade do combustível utilizado retorna ao tanque, sendo anotado no LMC, item 5.5 Aferições;
- iv) Se o posto revendedor ignorar os volumes oriundos de aferições, inexoravelmente proporciona resultados divergentes no levantamento quantitativo de estoques;
- v) No período que foi realizado o levantamento do estoque pelo autuante, pelo fato da autuada exercer uma atividade econômica regulada pela ANP, que abarcou também o conjunto normativo do extinto Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, deveria sim, observar o referido erro aceitável de 0,6% conforme previsto na Portaria DNC nº 26/92, atualmente revogada pela Resolução nº 884/2022;
- vi) O percentual de 1,8387% previsto na Portaria nº 445/98, se refere exclusivamente à variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, proporcionado por um ganho no volume disponível, conforme registros no LMC/Registro 1300 da EFD.

Concluída a análise, o processo retornou ao Auditor Fiscal estranho ao feito para novo exame, que se pronunciou à fl. 1.328, assim concluindo: “*Não obstante o Parecer emitido pela COPEC em 03/03/2023, ratifico integralmente as colocações feitas na informação fiscal expedida em 27/02/2023, para confirmar ser, impraticável a aplicação do regramento previsto na Portaria nº 445/98 supra referenciada, em especial o fiel cumprimento do que está disposto em seu artigo 10, tudo conforme recomendado no próprio pedido de diligencia.*”.

Os autos foram então remetidos ao CONSEF para julgamento.

É o relatório.

Participou da sessão de julgamento o representante da empresa o Dr. Leonardo Nuñez Campos OAB/BA 30972, que em sustentação oral, registrou que está satisfeito com o relatório e que as variações apuradas representam pequenos valores frente ao grande volume movimentado de combustíveis no Posto.

Ressaltou a inobservância de pontos importantes pelo Fiscal autuante, como a possível variação volumétrica e o uso de volumes nas diversas aferições realizadas pelo posto.

Por fim, reiterou todos os pontos já abordados na defesa e posteriores manifestações.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputou ao sujeito passivo a acusação de três infrações à legislação do ICMS, tempestivamente impugnadas.

A autuada exerce a atividade econômica principal de comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, inscrito no Cadastro Estadual de Contribuintes do ICMS na condição Normal, estabelecido nesta capital.

O início da ação fiscal foi comunicado ao contribuinte mediante lavratura do Termo de Início de Fiscalização, em 04/07/2018, fls. 05 e 06 e a Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, recebida pelo seu representante em 20/06/2018, fl. 08.

Constam apensados aos autos apenas na forma impressa os demonstrativos analíticos das infrações, fl. 11 a 53, ou seja, não consta nenhuma mídia contendo gravados os arquivos na forma eletrônica.

A autuada arguiu nulidade, na sua última manifestação sob o argumento de que havendo diversas inconsistências no processo de fiscalização, a ação fiscal foi levada a efeito com vício, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõem a Auditoria de Estoques foi utilizado e requereu, após apresentar dados concretos apoiados em vasta documentação, que os levantamentos fiscais realizados pelo autuante, fossem revisados.

Seguiram no trâmite processual mais duas manifestações da autuada e três informações prestadas pelo autuante.

Na informação fiscal, fls. 520 a 554, o autuante revisou as infrações e anexou novos demonstrativos referentes aos exercícios de 2013, 2014 e 2016, considerando notas fiscais não lançadas e a exclusão de notas fiscais laçadas em duplicidade. Adicionalmente afastou a possibilidade de considerar as perdas no percentual de 0,6%, para os ganhos e perdas dos volumes de combustíveis comercializados, previsto na Portaria DNC nº 26/92, sobre o valor das entradas, entendendo que se assim procedesse se teria uma escrituração fictícia.

Também não admitiu considerar o volume de combustível utilizado nas aferições obrigatórias, por entender que o máximo permitido pelo INMETRO, são 20 litros por bico.

A autuada retornou aos autos em manifestação apensada às fls. 559 e 560, onde inicialmente afirmou que o autuante tentou consertar o erro, contudo, desconsiderou outras notas fiscais e indicou mais uma vez a necessidade de se considerar os volumes utilizados nas aferições por bico de bomba e insistiu na necessidade de considerar as perdas sobre as entradas no percentual de 0,6%, que pode ensejar flutuações entre as escriturações contábeis e o estoque físico.

O autuante ao prestar nova informação, fls. 575 a 579, afirmou que lançou no levantamento a nota fiscal nº 1.092.629 de 14/12/2013, referente a 10 mil litros de gasolina comum e foram feitos novos demonstrativos com a anexação da nota fiscal nº 1.097.026, com 10 mil litros de gasolina comum, cujas omissões resultaram em 1.520 litros, 2.499 litros de gasolina aditivada e 3.150 litros de álcool.

Em nova manifestação, fls. 588 a 597, a autuada ressaltou que o Fiscal refez os demonstrativos, contudo, não considerou os registros do seu Livro de Movimentação de Combustível - LMC e manteve o entendimento equivocado e descabido referente as aferições nos equipamentos, bicos de abastecimento das bombas medidoras e indica os volumes gastos nas aferições, por tipo de combustível em 2013 a 2016.

| Ano | Gasolina Comum | Gasolina Aditivada | Etanol | Diesel S 10 |
|------|----------------|--------------------|-----------|-------------|
| 2013 | 5.397,06 | 2.981,00 | 8.434,00 | 1.231,00 |
| 2014 | 15.826,00 | 11.480,00 | 17.640,00 | 13,22 |
| 2015 | 7.873,41 | 5.342,00 | 8.081,61 | 1.351,38 |
| 2016 | 5.838,77 | 4.581,00 | 4.921,84 | 1.066,65 |

Esclareceu que os dados envolveram as aferições e devoluções ao tanque por devolução do combustível pelo consumidor, assim, enganou-se do Auditor ao indicar que seriam somente 20 litros por bico.

Citou mais uma vez o fenômeno físico da evaporação no armazenamento de gasolina e explicou que a Portaria editada pelo Conselho Nacional do Petróleo, prevê na sua redação o abate diário de até 0,6% (seis décimos de por cento) do volume estocado da gasolina em função das perdas por evaporação no armazenamento e manuseio do produto.

Sugeriu mais uma vez que deveria ser considerado a totalidade das aferições realizadas no período de 2013 até 2016.

O autuante ao prestar nova informação às fls. 1.253 a 1.257, fez nova revisão do cálculo das omissões de 2013, com as omissões de entradas que resultaram nos seguintes valores:

TOTAIS DOS VALORES DE ICMS

| Ano | ICMS Normal | ICMS - ST | Total |
|---------------|------------------|------------------|------------------|
| 2013 | 19.449,90 | 9.490,33 | 30.953,23 |
| 2014 | 8.361,12 | 5.879,89 | 16.255,01 |
| 2015 | 31.670,45 | 2.495,08 | 36.180,53 |
| Totais | 59.481,47 | 17.865,30 | 77.346,78 |

Em nova manifestação, fls. 1.261 a 1.271, a autuada apontou outros erros cometido pelo autuante quando: (i) considerou o limite de aferições máximo de 20 litros por bico de combustível; e (ii) desconsiderou a variação volumétrica em razão da temperatura.

Lembrou que a Portaria nº 445/1998, ao dispor sobre os procedimentos a serem adotados pelo fiscal na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, estabelece que a apuração de supostos débitos demanda a análise criteriosa na quantificação e demonstração dos dados escriturais que amparam seu cálculo

Ressaltou que no caso concreto, a autuação e as informações objeto de manifestação, fls. 1.253 a 1.257 são completamente confusas, além de contraditórias em relação às informações outrora prestadas pelo próprio Auditor, vez que desta feita, contabilizou novamente as notas em duplicidade e ignorou as notas de entradas que haviam sido consideradas nas informações anteriores.

Advertiu mais uma vez, que a variação volumétrica em função da temperatura é outra causa de divergências entre o estoque físico e o contábil, fato ignorado pelo autuante, que também não observou a faixa de 1,8387% entre ganho e volume disponível na presunção de omissão de entradas, e nesse sentido, deveria o Fiscal realizar novo demonstrativo de cálculo, levando em consideração esse limite, conforme determina a Portaria nº 445/98.

O autuante em nova informação as fls. 1.305 a 1.308, apresentou novos dados, contudo, constato que não se identifica qual o resultado da revisão da qual o contribuinte também não foi notificado.

Por fim, os autos foram convertidos em diligência à Coordenação de Petróleo e Combustíveis – COPEC, que detém vasto conhecimento e reconhecida expertise dos processos, procedimentos e da legislação referente as operações dos Postos Revendedores de Combustíveis, na busca da verdade material e em observância ao direito à ampla defesa e contraditório.

Na sequência, a diligência determinada pelos membros da 2ª JJF previu a remessa do PAF o INFRAZ de origem, para nova informação fiscal.

Tendo o autuante já se aposentado, o processo foi distribuído para Auditó Fiscal estrando ao feito, que após as análises, constatou que o demonstrativo de estoque foi realizado a partir exclusivamente dos dados registrados no LMC e de entradas e saídas, constantes nos Livros Fiscais, Registro 1300 da EFD, fato que afirmou impossibilitar a aplicação dos procedimentos previstos na Portaria nº 445/98.

Acrescentou que existem ainda outros fatores que impedem a realização da requerida revisão dos levantamentos dos estoques, devido à ausência de arquivos eletrônicos das infrações, aliado ao fato de que os mesmos foram todos elaborados com base no Sistema de Auditoria denominado SAFA, que se encontra inoperante na SEFAZ há mais de três anos, sem possibilidade de utilização.

Concluiu, informando não ser possível atender à diligencia requerida.

Da análise das peças processuais, e considerando a indefinição do valor do imposto a ser cobrado, verifico que existem patentes inconsistências na apuração da base de cálculo do imposto.

Adicionalmente, considerando que o próprio autuante já tendo realizado três revisões que resultaram todas em valores diferentes e considerando a impossibilidade de refazimento do levantamento por Auditor Fiscal estranho ao feito, conforme parecer da COPEC, conluiu que permanece e persiste, mesmo após a tentativa frustrada de saneamento, a falta de certeza na identificação da base de cálculo do ICMS exigido.

Neste sentido evoco e transcrevo parte da fundamentação expressa na Súmula nº 1 do CONSEF.

"Para se determinar a base de cálculo a salvo de imperfeições, é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma comprehensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. Isso porque a base de cálculo do imposto é a dimensão material do tributo, sendo essa demonstração que oferece os critérios para mensurar o fato tributário imponível. A clareza da forma como foi apurado o débito é decorrência dos princípios da legalidade e da verdade material. "

Por outro lado, a Portaria nº 445/98, que estabelece os procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias se constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias no 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, prevê no seu art. 3º que na apuração de débitos do ICMS, mediante esse tipo de auditoria a adoção dos seguintes cuidados:

Art. 3º. (...)

I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

II - atentar par a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de "x" quilos, caixas com "x" unidades, metros, litros etc.;

III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Da intelecção dos dispositivos transcritos, percebe-se que a Administração Tributária dispensa a tal procedimento rigor na apuração das espécies e das quantidades de mercadorias a serem levantadas para efeito da Auditoria de Estoques, cuidado e rigidez que também devem ser observados pela fiscalização em apurar a base de cálculo do imposto exigidos quando aplicados tais roteiros de auditoria.

Destarte, à luz do art. art. 18, inc. IV, alínea "a" do RPAF/99, constato existir clara insegurança na acusação e na quantificação da base de cálculo do imposto exigido, razão pela qual se impõe decretar a nulidade do lançamento.

Recomendo à autoridade responsável avaliar a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, observando os prazos decadenciais para apurar possíveis créditos tributários em favor do Fisco.

Pelo exposto, voto pela nulidade do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **022073.0027/18-7**, lavrado contra **AUTO POSTO CAMURIPIM LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para tomar conhecimento do julgamento.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR