

A. I. N° - 269138.0121/19-3  
AUTUADO - WF COMERCIAL DE PETRÓLEO LIMITADA  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/11/2025

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0212-04/25-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Observado ganhos volumétricos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP. O autuante cumpriu com o objetivo de corrigir os erros que efetivamente ocorreram quanto às divergências de datas de descarga e registro das notas fiscais reduzindo o lançamento. Quanto à multa de 100%, entendo pertinente a impugnação, pois o entendimento deste Conselho é no sentido de reduzi-la para 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, quando o imposto não for recolhido por antecipação e, portanto, assim deverá ser considerada. Infração 01 parcialmente procedente. 2. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. MULTA. Infrações 02, 03 e 04 reconhecidas. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Denegado o pedido de nulidade. Decisão Unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ICMS e multa por descumprimento de obrigações acessórias, mediante Auto de Infração, lavrado em 11/12/2019, no valor histórico de R\$ 196.194,31 acrescido de multas, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

*Infração 01 - 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 no valor de R\$ 61.576,52, acrescido de multa de 100%.*

*Infração 02 - 16.01.01 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, com multa de 1% (sobre a base de cálculo) no valor de R\$ 4.317,03.*

*Infração 03 - 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável, sem o devido registro na escrita fiscal, com multa no valor de R\$ 107.211,62.*

*Infração 04 - 16.06.06 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços, sem o devido registro na escrita fiscal, com multa no valor de R\$ 23.089,15.*

O contribuinte impugnou o lançamento às fls. 39/81, conforme transcrição abaixo, em resumo. EM PRELIMINAR, suscita a nulidade do lançamento, eis que levado a efeito através da Ordem de Serviço nº 506106/19, expedida para Contribuinte diverso, qual seja, a empresa POSTO KALILANDIA LTDA, CNPJs 015.151.046/0024-75 e 015.151.046/0019-08, tendo sido, com base na mesma, lavrados alguns AIs, a exemplo dos PAFs 269138.0138/19-3, 269138.0141/19-4 e

269138.0142/19-0. Estando o lançamento baseado na referida OS, a ação fiscal, que lhe deu margem, é irregular, atingindo a própria autuação. Se pode afirmar, inclusive, que a presente ação fiscal carece da O.S. pertinente.

Se superada a nulidade ora apontada, a exigência, embora o Autuante cite, na infração 01, o art. 10, § único, da Portaria 445/98 (dispositivo que foi incluído pela Portaria 159/19), teria suporte no art. 10, I, “b”, do mesmo diploma, que estabelece, para o caso de apuração de omissão do registrado de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, via regular auditoria de estoques, a seguinte possibilidade de cobrança:

“...

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96);” (Destacamos)*

AINDA EM PRELIMINAR, de logo se percebe a nulidade desta parte autuação, a teor do art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa.

Isso porque não existe relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, notadamente, o fato narrado no Auto de Infração A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de VALOR ACRESCIDO. A constatação ora impugnada, em tese, deve ser levada a efeito mediante “auditoria de estoques”, o que não foi realizado na presente ação fiscal.

Para que se possa cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, “b”, da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, necessário se torna, de forma antecedente, que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea “a” do inciso I, do mesmo artigo. O lançamento da parte que se pretende cobrar, portanto, depende da existência da parcela que lhe antecede e de sua regular apuração. Por via conexa, não se pode simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”, como também a norma não permite a utilização, diretamente, da variação volumétrica.

Exige a norma, sim, que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques, para depois, com base no pedido do ICMS que seria devido por responsabilidade solidária, se pedir o imposto decorrente, pertinente ao valor acrescido. Como não encontramos no presente Auto de Infração a devida e regular apuração, via regular auditoria de estoques, do imposto pertinente à responsabilidade solidária, aí sim por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, é NULO de pleno direito a presente parte da autuação – Infração 01. Sendo algum esclarecimento prestado, em relação ao questionamento ora formulado (que se reporta à essência da Infração 01), pede a reabertura do prazo de defesa.

Se admitirmos que o lançamento de ofício procura amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, tudo conforme extraído dos demais dispositivos indicados como infringidos pelo Autuante, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, temos que atentar que a Portaria expressamente prevê:

*Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato – omissão de entradas – e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:*

*I – em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorreu na entrada das mercadorias no estabelecimento;*

*II – a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o pagamento do*

*imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, inciso IV).”.*

Portanto, a pretensão fiscal seria no sentido de afirmar que a Autuada, anteriormente aos períodos indicados no AI, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, conseqüentemente, o fruto financeiro dessas vendas possibilitou não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada (omissão de receita).

Partindo dessa premissa legal, no caso concreto, a cobrança não estaria adequada, pois como já visto, recairia sobre a “responsabilidade solidária”. Porém, se deduz que o Autuante retirou, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, como aliás das planilhas sintéticas ofertadas ao Contribuinte.

Elegeu, pois, apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziu o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, a teor das Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Feitos tais esclarecimentos, cabe então a terceira PRELIMINAR DE NULIDADE DA INFRAÇÃO 01, de forma AINDA MAIS VEEMENTE, por IGUAL ofensa ao art. 18, I e IV, “a”, do RPAF, OU SEJA, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, e, por via conexa, das bases de cálculo, e conseqüente cerceamento do direito de defesa.

Com efeito, não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Apesar de acusação de que a Autuada teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LCM, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte.

O Autuante, abstendo-se de realizar uma auditoria de estoques, roteiro, aliás, que é a essência regulatória da Portaria 445, se utilizou de apenas um dos dados registrados no LMC (GANHO), pinçando apenas a parte da escrituração que entendeu conveniente e, assim, além de atentar contra o conjunto da norma que dizem ter seguido, criou quantidades ABSURDAS, e IRREAIS, de “omissões de entradas/receitas”.

Ora, de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque ainda que as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

No caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que desagua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da “tributação federal”, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como por exemplo através de flagrante de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

No caso em lide a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas.

A determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), pois é sabido que o setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos ao regime de substituição tributária. Ainda que assim não o fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, aniquilando os valores lançados como

devidos.

Entretanto, ainda que se admita que a Portaria 445, superando a LEI, traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular.

A Portaria 445/98, já no seu art. 1º, assim prevê:

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

O Art. 3º, da mesma Portaria, assim complementa:

*Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:*

*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;*

Como consta dos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização). O Autuante usou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as PERDAS.

Ou seja, a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a AUDITORIA DE ESTOQUES foi utilizado, sendo esse mesmo elemento erigido à condição de “omissão”. Ainda que essa metodologia fosse regular, ao menos as perdas, também registradas, haveriam que ser consideradas, apurando-se, ao final de cada exercício, se resíduos persistiriam.

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

Sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, cumpre observar que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pelo Autuante, pela simples constatação das quantidades. É impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (2, 3, 5, 10, 15, 20, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível. São incontáveis também as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pela Autuada, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir tais inconsistências. As quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. O que o Autuante fez foi pegar somente os dias em que se registro “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Como seria possível gerar ganhos (lançados no LMC e, portanto, na EFD/LMC usada na ação fiscal – Registro 1300), dessas quantidades absurdas? O mesmo se constata para os demais dias autuados, sempre se percebendo que a exigência recaiu exatamente sobre os erros escriturais da Autuada (e apenas sobre as “sobras”). E é evidente que os dados se encontravam errados. O erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Não é fácil identificar o erro agora, mas que existiu é muito claro. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Enfim, a sistemática se repetiu em todos os dias inseridos na ilegal apuração. Todas as

quantidades de “ganhos” foram pinçadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada.

Neste caso específico, a Lei nº 7.014/96, no art. 4º, § 4º, autoriza a presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que se verificar dentre outras possibilidades, a prevista no inciso IV - entradas de mercadorias ou bens não registrados, ressalvada ao sujeito passivo a prova da improcedência da presunção.

Em resumo, verifico que a infração imputada ao sujeito passivo não está caracterizada, pois não há prova das ocorrências aduzidas pelo autuante que possa concluir que efetivamente ocorreu a entrada de mercadorias no estabelecimento, muito menos, que tenham ocorrido fraudes ou adulterações.

Destarte, resta concluir que o auto de infração não atende ao que estabelece a legislação tributária e, por conseguinte, ao lançar o ICMS exigido diariamente, contraria a legislação.

Ante o exposto, com base no inciso IV, alínea “a”, do artigo 18 do RPAF/99, que preceitua a nulidade nos casos em que auto de infração não contiver elementos suficientes para *determinar* com segurança a infração, voto pela nulidade do Auto de Infração.

De mais a mais, já ficou fartamente comprovado que a autuação recaiu, simplesmente, sobre os volumes lançados, equivocadamente pela Autuada, em sua EFD, a título de “ganhos”, não tendo sido realizada uma auditoria de estoques. Portanto, não se existe nexos entre a acusação (“operações não escrituradas”) e a realidade dos fatos (apenas os ganhos diários registrados na EFD/LMC). Não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa (aplicável, dentro do ilegal meio usado, seria o art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96).

NO MÉRITO, é evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), declarados pela própria Autuada, na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal. Estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%. A Autuada providenciará a retificação de sua EFD/ LMC. Por cautela, de logo pede ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

De acordo com o quanto já questionado nas razões prejudiciais, o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, não pode ser utilizado de forma ISOLADA e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, os registros diários de “ganhos” são apenas um dos componentes da auditoria de estoques e, mesmo, assim, não podem ser considerados, para fins da auditoria regulada pela Portaria, diariamente e exclusivamente.

No que tange às infrações 02 a 04, são igualmente NULAS. A esmagadora maioria das notas que compõem tais “infrações” dizem respeito a aquisições de combustíveis, perante os distribuidores LARCO LTDA e SOLL LTDA. As infrações 02 e 04 possuem vícios atinentes à caracterização das infrações e correspondentes enquadramentos legais, pois se reportam a “mercadorias e serviços sujeitos à tributação”, quando foram incluídas notas de aquisições de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária (combustíveis), notadamente nos meses de outubro/17, novembro/17, agosto/18, setembro/18 e novembro/18 (a infração 03 também se reporta a outubro e novembro de 2017).

Pelo exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da Autuada nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, pede e espera que o Auto de Infração seja julgado NULO ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, IMPROCEDENTE, ou, ainda, com relação às infrações 02 a 04, que sejam as

multas dispensadas ou reduzidas em pelo menos 90%. Caso algum ponto, imprescindível aos fatos narrados como infrações, seja acrescido, quando da Informação Fiscal, solicita a reabertura do prazo de defesa 60 dias).

O autuante prestou informação fiscal às fls. 144/155.

Devemos demonstrar que as autuações não se basearam em variações volumétricas decorrentes de dilatação térmica como alegado e como erradamente entendido.

Ocorre que essa expansão 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. Por exemplo, é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 20°C for de 0,7224 (vide tabela abaixo retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 35°C seria de 0,710.

Note-se que, 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.

Fica patente, assim, que há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis. E, se fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, poderíamos 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.

Dessa forma, “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”, sendo “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa” (STJ, REsp Nº 1.833.748).

Agora, foi demonstrado na autuação que, em diversas ocasiões, o estoque final medido pela impugnante foi maior que o volume escritural disponível para comercialização, o que gerou ajustes de ganhos anotados na sua EFD com um valor superior ao limite imposto pela Sefaz Bahia de 1,8387%.

Esses ganhos, excluída a possibilidade de erro nas anotações do contribuinte, não podem advir de dilatação térmica, evaporação, imprecisão dos instrumentos de medição ou qualquer outro fato relacionado à regular movimentação de combustíveis porque existem limitações tanto dos equipamentos (Port. INMETRO 23/85, ABNT NBR 13781, ABNT NBR 13787, ABNT NBR 13312, ABNT NBR 13784, dentre outras), como dos próprios combustíveis, cujas propriedades físicas variam dentro de parâmetros determinados pelos órgãos de controle (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970, Port. MTIC 27/59).

No caso dos postos revendedores de combustíveis, 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.

Então, dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 que passa a utilizar as informações do registro 1300 da EFD e dar real efetividade aos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis realizados nos postos revendedores:

*A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual*

*calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

Ressalte-se 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).

Já, 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 utilizem os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

Agora, devemos enfatizar que o lançamento de ofício efetuado não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente. Isso só caberia se tratássemos de omissões de entradas de mercadorias cuja tributação se dá pela saída para que, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, se aplicasse a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas anteriormente obtidas a partir de operações de saídas tributadas e omitidas, isto é, sem pagamento do imposto.

Contudo, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

Ressalte-se que a entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e, não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo. Dessa forma, conforme o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, no caso o posto revendedor. Esse, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Destarte, não cabe a aplicação do cálculo de proporcionalidade disposto na IN 56/07, pois o objeto do lançamento não trata de presunção de omissão de saídas, mas de omissão de entradas de mercadorias tributadas nesse momento.

Finalmente, é preciso esclarecer que a prova efetiva dos erros de escrituração se faz com a apresentação dos documentos que fundamentaram esses registros. Contudo, a empresa autuada, mesmo sem apresentar esses documentos, alegou erros diversos de escrituração que seriam claros, segundo ela, da própria escrituração apresentada.

Por isso, aprofundamos a investigação para definir critérios mais rigorosos e que pudessem ser aceitos como suficientes quanto à certeza jurídica ou à verdade dos fatos, uma vez que não houve a apresentação da documentação correspondente.

Às fls. 168/69 o então Relator, Paulo Danilo Reis Lopes, encaminhou pedido de diligência na pauta suplementar de 01.12.2020, pedindo aos autuantes que expliquem como se chegou ao índice de 1,3837% e de que forma foi utilizado no levantamento do imposto supostamente devido. Detalhar ponto a ponto a metodologia utilizada para quantificação das diferenças apuradas, e dizer se foi levada a capacidade de armazenamento de combustíveis e em seguida, a PGE/PROFIS esclarecer se o parágrafo único da portaria 445/98 tem efeitos retroativos, de modo que alcancem as ocorrências fiscalizadas, dos exercícios de 2015 a 2018.

Às fls. 174/76 foi respondida a diligência pelo autuante em que explica o fenômeno da dilatação dos corpos submetidos à variação de temperatura, e que o percentual foi deduzido da aplicação de tabelas de correção de densidades e volumes na legislação que trata dos combustíveis, a partir das propriedades físicas dos combustíveis baseado em índices técnicos de ganhos e perdas

admitidos pela agência nacional do petróleo ANP, de 0,6% indicados na portaria DNC 26/92, sendo que se utiliza no procedimento, mais que três vezes o percentual indicado, sendo uma margem de segurança que afasta possibilidade de ganho registrado se tratar de dilatação volumétrica típica.

Que a metodologia aplicada considera os ganhos indicados no registro 1300 da EFD do posto revendedor, foram cobradas como omissão de entradas os valores de ganhos superiores ao limite de 1,8387%. Que as perdas e ganhos são registradas primeiro no registro 1310 e depois consolidadas por combustível no registro 1300. As saídas de cada bico de bomba no registro 1320 e em seguida lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma o controle é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300 e que foi levada em consideração a capacidade de armazenamento de cada tanque do posto revendedor.

A PGE/PROFIS apresenta parecer às fls.179/84 em que diz não haver dúvida que a portaria 001/2020 possui natureza eminentemente procedimental e que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais como imanescentes ao processo e dessa forma na mesma toada, a retroação se justificaria pela norma insculpida no art. 106, II, do CTN.

O contribuinte se manifesta às fls, 201/280 e em linhas gerais, repete os mesmos argumentos da impugnação inicial, sendo que os novos fatos apresentados, foram devidamente apreciados na informação fiscal como veremos a seguir (fls. 288/302).

A empresa impugnante repisa os mesmos argumentos já apresentados. Novamente, ela alega que a fiscalização se baseou apenas no registro 1300 da EFD. Contudo, examinando toda a escrita fiscal da impugnante: todas as notas fiscais de entradas de combustíveis, sua anotação na EFD nos registros C100, C170, C171 e 1310; as saídas efetuadas pelos bicos e as aferições anotadas no registro 1320 e o resumo de toda a movimentação anotado no registro 1300. De fato, é sobre esse registro que é feita a cobrança das omissões de entradas registradas como ganhos superiores ao limite da Sefaz Bahia, mas todas as informações que levaram à sua construção são examinadas e conferidas.

Outra vez, alega que se fosse feito um levantamento anual, as entradas documentadas e as saídas pelos bicos seriam equivalentes. Contudo, isso acabaria por irregularmente cancelar os ganhos expressivos que foram auferidos com as perdas também expressivas.

Sobre a afirmativa de que não é verdade que levamos em consideração a capacidade de armazenamento dos tanques do posto. Utilizamos em nosso trabalho a EFD, que registra a sua movimentação tanque por tanque - tudo medido e anotado pela própria impugnante, e, depois, assinado e entregue ao fisco.

Também, devemos enfatizar que o lançamento de ofício efetuado não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente como a impugnante alega. Isso só caberia se tratássemos de omissões de entradas de mercadorias cuja tributação se dá pela saída para que, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, fosse aplicada a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas anteriormente obtidas a partir de operações de saídas tributadas e omitidas, isto é, sem pagamento do imposto.

Isso posto, a entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e, não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo. Dessa forma, conforme o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, no caso o posto revendedor. Esse, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Dessa forma, não cabe a aplicação do cálculo de proporcionalidade disposto na IN 56/07, pois o objeto do lançamento não trata de presunção de omissão de saídas, mas de omissão de entradas

de mercadorias tributadas nesse momento.

Ainda, a introdução do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 permitiu descortinar inúmeros fatos geradores que estavam ocultos. E, como a norma não cria fatos geradores, apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, fica patente que se deve observar que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais:

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

A impugnante alega que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD.

Essa alegação não deve prosperar, pois, 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”, como pode parecer à primeira vista.

Também pode ocorrer que uma entrada tenha efetivamente ocorrido com nota fiscal, mas essa não tenha sido registrada. Nesse caso, o estoque escritural ficará diminuído do valor dessa nota e com a medição do estoque físico no final do dia, a movimentação de combustíveis indicará um ganho, no exato valor da nota entrada e não registrada

Agora, pode acontecer uma combinação desses dois erros: quando uma nota de entrada é escriturada no dia errado. Surgem, então, uma entrada escritural sem entrada física e uma entrada física sem nota fiscal nas datas em que ocorrerem.

A prova da ocorrência desse erro deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1. Por exemplo, pode-se solicitar ao fornecedor uma cópia do recibo de entrega do combustível.

Como se verá abaixo, sem esse recibo de entrega, procuramos definir se era pouco provável (inverossímil) ou muito provável (verossímil) as indicações de erros de registros das notas fiscais de entradas com base em elementos existentes no SPED; por exemplo, verificamos se as notas foram emitidas antes da alegada entrada, verificamos se diversas notas faziam parte de um mesmo carregamento no mesmo veículo e no mesmo reboque, verificamos a hora da saída da nota, verificamos se houve outra nota descarregada entre a data da emissão da nota e a sua alegada descarga etc.

Há casos, entretanto, em que fica claro que a impugnante apenas tenta deslocar entradas para eliminar ganhos. Tome, por exemplo, o dia 22/01/2015 em que a NF-e n. 1324960, referente a 5000 litros de diesel S-10, escriturada como entrada nesse dia no registro C100 e no registro 1300 da EFD. A impugnante alega que a entrada teria ocorrido de fato no dia 23/01/2015.

Ora se isso tivesse ocorrido de fato, deveríamos retirar a entrada do dia 22 e colocá-la no dia 23. Fazendo assim, no dia 22, o ESTQ\_ESCR deixaria de ser 9.767,205 litros e passaria a ser 4.767,205. Como o FECH\_FISICO foi de 10.330 litros o ganho desse dia deixaria de ser de 562,795 litros e passaria a ser de 5.562,795 litros – um acréscimo de 5.000 litros. No dia 23, a impugnante deixaria de ter um ganho de 2.615,039 litros para ter uma perda de 2.384,961 litros. Como se vê, feita a alteração pretendida pela impugnante, os valores cobrados aumentariam.

Não consideramos como corretas as alegações da impugnante que aumentariam o valor do seu débito. Sobre os alegados erros de escrituração apresentados pela impugnante, devemos observar:

*(i) NF1314797 emitida em 02/01/2015, mas a entrada no estabelecimento foi em 03/01/2015.*

Há três notas fiscais de entradas emitidas pela Petrobras Distribuidora S. A. em 02/01/2015 – 1314795, 1314796 e 1314797. Todas as três foram registradas como tendo sido descarregadas no mesmo dia da sua emissão. As três foram transportadas por Cobrascam Coop. Bras. Tran. Aut., CNPJ 32.068.371/0019-20, no mesmo veículo transportador de placa OLG0799 e com o mesmo reboque de placa KJC6431.

Portanto, não nos parece verossímil que uma transportadora particular deixasse de descarregar a NF-e 1314797, quando já havia descarregado outras duas notas fiscais que foram transportadas juntas no mesmo veículo e reboque, deixando de realizar outro frete para manter seu veículo e seu reboque ocupados até o dia seguinte com a carga da impugnante.

*(ii) Perda incorreta no dia 19/01 corrigida dia 23/01/2015. Perda incorreta no dia 20/01 corrigida dia 24/01/2015. Perda incorreta no dia 21/01 corrigida dia 25/01/2015.*

Como demonstramos acima, seguindo a devida escrituração do LMC, não há possibilidade de se cancelar perdas com ganhos, pois, a cada dia os controles são independentes.

*(iii) NF1324960 emitida em 22/01/2015, mas a entrada no estabelecimento foi em 23/01/2015.*

Há quatro notas fiscais de entradas emitidas pela Petrobras Distribuidora S.A. em 22/01/2015 – 1324957, 1324958, 1324959 e 1324960. Todas registradas como tendo sido descarregadas no mesmo dia da sua emissão, isto é, 22/01/2015. Além disso, as três foram transportadas juntas pela mesma empresa (Transportadora Moscato Transporte, CNPJ nº 00.821.318/0001-33) e no mesmo veículo (JSV 4457) e mesmo reboque (JSM 0428).

Novamente, não nos parece verossímil que uma transportadora particular deixasse de descarregar a NF-e 1324960, quando já havia descarregado outras três notas fiscais que foram transportadas juntas no mesmo veículo e reboque, deixando de realizar outro frete para manter seu veículo e seu reboque ocupados até o dia seguinte com a carga da impugnante.

*(iv) Perda incorreta no dia 08/02 corrigida dia 09/02/2015. Perda incorreta no dia 08/02 corrigida dia 09/02/2015. Perda incorreta no dia 16/02 corrigida dia 17/02/2015.*

Como demonstramos acima, seguindo a devida escrituração do LMC, não há possibilidade de se cancelar perdas com ganhos, pois, a cada dia os controles são independentes.

*(v) NF1358799 emitida em 28/03/2015, mas a entrada no estabelecimento foi em 29/03/2015.*

Há quatro notas fiscais de entradas emitidas pela Petrobras Distribuidora S.A. em 28/03/2015 – 1358796, 1358797, 1358798 e 1358799. Todas registradas como tendo sido descarregadas no mesmo dia da sua emissão, isto é, 28/03/2015. Além disso, as três foram transportadas juntas pela mesma empresa (Transportadora Moscato Transporte, CNPJ n. 00.821.318/0001-33) e no mesmo veículo (JSV 8494) e mesmo reboque (JSS 5401). Também, as notas registram a hora de saída como sendo 04:22, ainda bem cedo.

Novamente, não nos parece verossímil que uma transportadora particular deixasse de descarregar a NF-e 1358799, quando já havia descarregado outras três notas fiscais que foram transportadas juntas no mesmo veículo e reboque, deixando de realizar outro frete para manter seu veículo e seu reboque ocupados até o dia seguinte com a carga da impugnante.

*(vi) NF 1365692 emitida em 10/04/2015, mas a entrada no estabelecimento foi em 11/04/2015.*

Há quatro notas fiscais de entradas emitidas pela Petrobras Distribuidora S.A. em 10/04/2015 – 1365689, 1365690, 1365691 e 1365692. Todas registradas como tendo sido descarregadas no mesmo dia da sua emissão, isto é, 10/04/2015. Além disso, as três foram transportadas juntas pela mesma empresa (Cobrascam Coop. Bras. Tran. Aut., CNPJ 32.068.371/0019-20) e no mesmo veículo (NVK 2295) e mesmo reboque (JLD 5884).

DESCR IT EM	COD_CO MB	DT_FE CH	ESTQ_AB ERT	VOL_EN TR	VOL_DI SP	VOL_SAI DAS	ESTQ_ES CR	VAL_AJ_PE RDA	VAL_AJ_GA NHO	FECH_FIS ICO	NF-e
GASOLIN A COMUM	320102001	2015041 0	19.883,000	15.000,0 00	34.883,0 00	5.409,981	29.473,01 9	15.792,019	-	13.681,000	nNF: 13656

											89 - qCom : 15000
GASOLIN A GRID	320102002	20150410	19.131,000	5.000,000	24.131,000	1.416,200	22.714,800	5.644,800	-	17.070,000	nNF: 13656 90 - qCom : 5000
ETANOL	810101001	20150410	5.375,000	5.000,000	10.375,000	1.475,930	8.899,070	5.077,070	-	3.822,000	nNF: 13656 91 - qCom : 5000
DIESEL B S10	820101034	20150410	4.985,000	10.000,000	14.985,000	2.198,050	12.786,950	10.326,950	-	2.460,000	nNF: 13656 92 - qCom : 10000
GASOLIN A COMUM	320102001	20150411	13.681,000	-	13.681,000	5.608,000	8.073,000	-	15.003,000	23.076,000	
GASOLIN A GRID	320102002	20150411	17.070,000	-	17.070,000	1.496,750	15.573,250	-	5.000,750	20.574,000	
ETANOL	810101001	20150411	3.822,000	-	3.822,000	1.964,070	1.857,930	-	5.004,070	6.862,000	
DIESEL B S10	820101034	20150411	2.460,000	-	2.460,000	1.752,240	707,760	-	9.984,240	10.692,000	

É plausível que todas essas notas tenham tido suas entradas físicas no dia 11/04/2015 sem as entradas escriturais, pois houve um ganho com aproximadamente o mesmo volume da nota nesse mesmo dia. Com a entrada escritural ocorrida no dia 10/04/2015 sem que tenha ocorrido a entrada física, surge uma perda também aproximadamente com o mesmo volume das notas fiscais.

Então, fazendo a correção da data das entradas dessas notas fiscais (vii) *Ganho inexistente em 12/08/2015 corrigido no dia seguinte. Perda incorreta no dia 08/09/2015 corrigida dia 10/09/2015.*

Seguindo a devida escrituração do LMC, não há possibilidade de se cancelar perdas com ganhos, pois, a cada dia os controles são independentes.

*NF 1482253 entrada em 23/11/2015, mas equivocadamente lançada em 24/11/2015.*

Há quatro notas fiscais de entradas emitidas pela Petrobras Distribuidora S.A. em 23/11/2015 – 1482250, 1482251, 1482252 e 1482253. Todas registradas como tendo sido descarregadas no mesmo dia da sua emissão, isto é, 23/11/2015. Além disso, as três foram transportadas juntas pela mesma empresa (Transportadora Moscato Transporte, CNPJ n. 00.821.318/0001-33) e no mesmo veículo (JSV 4457) e mesmo reboque (JSM 0428).

Agora, as evidências apontam para um erro de escrituração, com todos os combustíveis transportados juntos devendo ser descarregados no mesmo dia. Inclusive, como a nota não foi registrada no dia da sua entrada efetiva, surgiu um ganho (4974,160 litros) de valor aproximado ao volume da nota (5000 litros), mas um indicativo da falta da anotação da nota fiscal.

O autuante relata inúmeros casos similares, que foram retirados deste relatório por economia processual, mas faz relatório final abaixo:

Vemos que os seguintes ganhos devem ser retirados da autuação:

DESCR_ITEM	COD_COMB	DT_FECH	VAL_AJ_GANHO
GASOLINA COMUM	320102001	11/04/2015	15.003,000
GASOLINA COMUM	320102001	22/07/2017	10.097,539
GASOLINA COMUM	320102001	14/08/2017	14.974,856
GASOLINA COMUM	320102001	25/08/2017	20.154,246
GASOLINA COMUM	320102001	06/09/2017	20.170,759
GASOLINA COMUM	320102001	01/05/2018	5.108,126
GASOLINA GRID	320102002	11/04/2015	5.000,750
GASOLINA ADITIVADA	320102002	22/07/2017	10.069,208
GASOLINA ADITIVADA	320102002	14/08/2017	5.006,961

GASOLINA ADITIVADA	320102002	25/08/2017	5.053,813
ETANOL	810101001	11/04/2015	5.004,070
ETANOL	810101001	14/08/2017	5.016,452
ETANOL	810101001	06/09/2017	5.033,771
DIESEL B S10	820101034	11/04/2015	9.984,240
DIESEL B S10	820101034	23/11/2015	4.974,160
DIESEL S10	820101034	24/10/2016	4.925,960
DIESEL S10	820101034	22/07/2017	5.081,204
DIESEL S10	820101034	14/08/2017	5.061,497
DIESEL S10	820101034	25/08/2017	5.006,310
DIESEL S10	820101034	06/09/2017	5.019,123

Retirando-se esses ganhos, restam as seguintes omissões de entradas:

ANO	DESCR_ITEM	COD_COMB	OM_ENT
2015	GASOLINA COMUM	320102001	<b>36.255,524</b>
2016	GASOLINA COMUM	320102001	<b>78.924,199</b>
2018	GASOLINA COMUM	320102001	<b>4.484,665</b>
2015	GASOLINA GRID	320102002	<b>48.144,325</b>
2016	GASOLINA ADITIVADA	320102002	<b>18.275,513</b>
2018	GASOLINA ADITIVADA	320102002	<b>4.842,275</b>
2015	GASOLINA PODIUM	320102003	<b>13.501,487</b>
2016	GASOLINA PODIUM	320102003	<b>61,703</b>
2015	ETANOL	810101001	<b>4.621,105</b>
2016	ETANOL	810101001	<b>1.872,204</b>
2018	ETANOL	810101001	<b>5.241,417</b>
2015	DIESEL B S10	820101034	<b>27.211,914</b>
2016	DIESEL B S10	820101034	<b>17.366,639</b>
2018	DIESEL B S10	820101034	<b>53,851</b>

Com essas omissões, calculou novos valores devidos. Por fim, o novo demonstrativo de débito, já corrigida a multa para 60%:

Data Ocorr	Data Vencdo	Base de Cálculo (R\$ )	Aliq %	Multa (%)	Valor Histórico (R\$ )
31/12/2015	09/01/2016	18.617,21	28,00	60,00	5.212,82
31/12/2015	09/01/2016	21.530,14	28,00	60,00	6.028,44
31/12/2015	09/01/2016	14.763,01	17,00	60,00	2.509,71
31/12/2015	09/01/2016	1.371,27	19,00	60,00	260,54
31/12/2016	09/01/2017	1.175,70	20,00	60,00	235,14
31/12/2016	09/01/2017	12.100,21	17,00	60,00	2.057,03
31/12/2016	09/01/2017	11.734,54	28,00	60,00	3.285,67
31/12/2016	09/01/2017	51.174,46	28,00	60,00	14.328,85
31/12/2017	09/01/2018	41.303,61	28,00	60,00	11.565,01
31/12/2017	09/01/2018	12.373,75	28,00	60,00	3.464,65
31/12/2017	09/01/2018	6.053,40	20,00	60,00	1.210,68
31/12/2018	09/01/2019	4.148,80	20,00	60,00	829,76
31/12/2018	09/01/2019	37,67	18,00	60,00	6,78
31/12/2018	09/01/2019	5.213,82	28,00	60,00	1.459,87
31/12/2018	09/01/2019	4.807,33	28,00	60,00	1.346,05

Às fls. 310/62 o autuado volta a se manifestar trazendo as mesmas argumentações já expostas e o autuante se manifesta às fls. 365/69, sem apresentar fatos novos. Às fls. 374, o então Relator, Paulo Danilo Lopes enviou o processo em nova diligência em pauta suplementar do dia 27.09.2023, em que diz que o autuante revisou o valor da infração 01 no verso da fl. 302 com alteração de R\$ 61.576,52 para R\$ 53.601,00.

Que na assentada de julgamento o advogado apresentou inconsistências na revisão como por exemplo, a falta de valores dos demonstrativos analíticos de 2017 enquanto há no sintético. Remeteu o processo ao autuante para a tomada de providências necessárias.

O autuante apresentou resposta ao pedido às fls. 379 corrigindo os erros apontados, apresentando novos valores. O contribuinte então, apresenta manifestação em que relata novas inconsistências

às fls. 384/87. O autuante apresenta nova informação fiscal às fls. 393 em que diz que não houve fatos novos na última manifestação do contribuinte.

Às fls. 398 o contribuinte se manifesta informando desistência parcial da defesa, relativamente às infrações 02, 03 e 04 solicitando a junta do DAE e comprovante de quitação. Com relação à infração 01, no que tange à matéria de direito, ligada à ilegalidade e inconstitucionalidade e irretroatividade, informa que ingressou com medida judicial, conforme processo identificado na decisão anexa (fls. 401/03).

Às fls. 409/413, já sob relatoria deste Julgador, vez que o relator anterior foi para a segunda instância deste Conselho, o processo foi novamente pautado em diligência ao autuante, conforme pedido abaixo:

#### ***DILIGÊNCIA INFAZ DE ORIGEM/AUTUANTE***

*A defesa foi pensada às fls. 39/81 e informação fiscal foi prestada às fls. 144/155 que manteve integralmente o lançamento, sendo que foi feito pedido de diligência à fl. 168, pelo então relator Paulo Reis Lopes ao autuante, e à PGE.*

*Às fls. 174/77 o autuante atende ao pedido de diligência. Explica como chegou-se ao índice de 1,8387%, devido ao fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos à variação volumétrica. A seguir explica a metodologia para quantificação das diferenças quantitativas apuradas na ação fiscal.*

*O contribuinte se manifesta às fls. 201/226 e além dos argumentos da impugnação inicial aponta erros de notas que não migraram para a EFD, notas que eram lançadas pela sua data de emissão equivocadamente mesmo tendo o combustível despejado posteriormente fazendo com que o sistema gerasse perdas e correção de ganhos. Existiriam também erros de lançamento de estoques, cujas quantidades coincidem com quantidades de aquisições fechadas (5000 litros).*

*Às fls. 186 o processo foi encaminhado ao autuante, em face da manifestação do contribuinte. Às fls. 288/302 o autuante produz nova informação fiscal reconhecendo em parte as justificativas de erros, alterando o lançamento.*

*O autuado volta a se manifestar às fls. 310/321, em que diz que o único dado aproveitado foi concernente aos ganhos lançados de forma equivocada (por falha técnica e humanas) que são inteiramente incompatíveis com os totais anuais.*

*Que feitas as totalizações anuais seria evidenciado que a autuada vendeu apenas quantidades compatíveis com suas compras e estoques. **Que não é verdadeiro que a capacidade de armazenamento de cada tanque foi levado em considerações pois não se fez acompanhar de provas.***

*Alega ainda as datas de entradas e recebimentos à noite interferem pois podem ocasionar erros no estoque. Que o erro de um dia se compensa nos dias seguintes, pois inicialmente se verificam perdas e depois ganhos aproximados e que as temperaturas noturnas e diurnas levam também a erros.*

*Pede que nova revisão seja efetuada pois o fiscal alega que basicamente não seriam verossímeis as alegações somente porque os transportadores e veículos seriam os mesmos. **Listou notas fiscais que por erro sistêmico que não migraram para o SPED, porém constam no LMC interferindo na apuração.** Que existiram diversos casos de erros nos lançamentos das notas em contraposição com as efetivas entradas dos produtos nos tanques. Que era lançada pela sua data de emissão mesmo tendo sido o combustível despejado posteriormente.*

*Que a prova mais contundente de que as quantidades dos ganhos foram contaminadas se encontra nas totalizações mensais. Que apurando mensalmente de forma correta, raramente se encontram ganhos superiores àqueles legalmente permitidos. Que a autuada aceitará a manutenção do lançamento se acatadas suas alegações, e exclusão das demais parcelas.*

*Que sobre os demonstrativos de fls. 27/30 da nova informação deve ser ressaltado que na fl. 30 foram mantidas parcelas de 2017, que foram excluídas pelo douto autuante, conforme demonstrativo de fls. 27/29 nos quais tendo acatado parte das alegações da defesa, só encontramos os valores pertinentes aos exercícios de 2015, 2016 e 2018. Que retiradas as diferenças de 2018 e parcialmente dos demais períodos, o total devido seria de R\$ 37.560,66, acaso as demais questões legais e fáticas sejam superadas.*

*Pede mais uma vez que o auto seja julgado NULO ou IMPROCEDENTE ou no máximo PROCEDENTE EM PARTE, sendo cobradas as diferenças apontadas nas demonstrações anexas.*

*O autuante volta a prestar nova informação fiscal, fls. 365/68. Contudo, às fls. 374 um novo pedido de diligência foi efetuada. O autuante apresentou revisão sintética da infração 01, fl. 302, de R\$ 61.576,52 para R\$ 53.601,00.*

*Que na assentada de julgamento o advogado do atuado apresentou inconsistências na elaboração da dita revisão pois por exemplo, nos demonstrativos analíticos não há valores concernentes ao exercício de 2017, enquanto no sintético, há. Com relação ao produto GASOLINA PODIUM não há valores no analítico atinente ao exercício de 2015, enquanto no sintético há. Assim, converteu o processo em diligência para que o auditor adote as providências necessárias.*

*Na informação fiscal, o atuante concorda que de fato há um erro na planilha com a cobrança de valores de 2017 na gasolina C comum, gasolina C aditivada e etanol hidratado comum, e o demonstrativo correto é apresentado à fl. 379.*

*Na manifestação fiscal, a atuada diz que listou **notas fiscais que por erros sistêmicos não migraram para o SPED, porém constam no LMC**. Que os pontos levantados foram parcialmente acatados pelo atuante, contudo aqueles não reconhecidos foram demonstrados pois o atuante alega não serem verossímeis as alegações somente porque os transportadores dos veículos seriam os mesmos.*

*Portanto, pede por nova revisão seja realizada a fim de que as notas cujas datas foram lançadas em datas divergentes das emissões sejam contempladas na apuração. Que todas as inconsistências já apontadas produzem efeitos na apuração e precisam ser levadas em consideração visto que a prova mais contundente se encontra nas totalizações mensais, que são inexistentes.*

*Pede mais uma vez pela improcedência, e não se conforma com o fato de haver notas fiscais de entradas que por erro sistêmico não entraram no SPED.*

*O atuante relata o seguinte:*

*Há 03 notas fiscais de entradas emitidas pela PETROBRAS DISTRIBUIDORA em 02.01.2015 – 1314795/96/97. Todas registradas como descarregadas no mesmo dia e as 03 foram transportadas por mesma transportadora e no mesmo veículo. No entanto a NF 1314797 foi emitida em 02.01.2015, mas a entrada no estabelecimento teria ocorrido em 03.01.2015.*

*O atuante entende que não parece verossímil que a transportadora deixasse de descarregar a supracitada nota no mesmo veículo no mesmo dia, deixando de realizar outro frete para manter seu veículo ocupados até o dia seguinte com a carga da impugnante.*

*Já com a nota fiscal 1365692 emitida em 10.04.2015, mas entrada no estabelecimento em 11.04.2015, o atuante diz que há 4 notas fiscais emitidas pela PETROBRAS DISTRIBUIDORA em 10.04.2015 registradas como descarregadas no mesmo dia da emissão e as 03 transportadas pela mesma empresa.*

*Aduz que é plausível, que todas estas notas tenham suas entradas físicas no dia 11.04.2015, sem as entradas escriturais pois houve ganho com aproximadamente o mesmo volume da nota nesse dia. Com a entrada escritural ocorrida no dia 10.04.2015, sem que tenha ocorrido a entrada física surge uma perda também aproximadamente com o mesmo volume e faz a correção da data das entradas.*

*No caso da nota fiscal 1482253 com entrada em 23.11.2015, mas equivocadamente lançada em 24.11.2015, cita que há 04 notas fiscais de entradas emitidas em 23.11.2015 e descarregadas pela mesma transportadora, e que as evidencias apontam para um erro de escrituração com todos os combustíveis transportados juntos, devendo ser descarregados no mesmo dia e inclusive como a nota não foi registrada no dia da entrada efetiva, surgiu um ganho de 4974 litros, de valor aproximado da nota (5000 litros).*

*O atuante diz que no dia 24.10.2016 foram emitidas 06 notas fiscais, mas uma delas, NF 6571 com 5000 litros de diesel, foi registrada por erro em 25.10.2016 pois em 24.10.2016 há um ganho de 4925 litros e no dia seguinte, uma perda quase igual, que é compatível com entrada física sem entrada escritural em 24.10.2016 e uma entrada escritural sem entrada física em 25.10.2016*

*Tais situações se repetem com outras notas, ora sendo acatado pelo atuante, ora não. **O que se verifica pela análise do atuante é que quando diversas notas são emitidas no mesmo dia, mas o registro de uma delas é feito no dia seguinte, ele entende que de fato há um erro, pois deveria ter sido mesmo lançada no dia anterior, quando houve descarga das outras notas. Contudo, quando uma das notas deveria ser registrada no dia seguinte, entende não ser verossímil, porque a transportadora não ficaria com o combustível carregado e ocupado até o dia seguinte para efetuar a entrega.***

*Tal situação adentra um critério de subjetividade muito grande, dado que não se conhece a logística de transportes e os horários de trabalho dos motoristas, não sendo à primeira vista, impossível que uma última carga feita em um dia, seja efetivamente transportado no dia seguinte, o que também não significa uma antecipação de mérito, visto haver decisões colegiadas deverão passar pelo crivo no julgamento seja da 1ª instância, seja da segunda.*

*Acima de tudo, é necessário aferir se o desencontro entre o lançado no SPED e no LMC, acoberta eventuais diferenças por motivo de erros de escrituração, devendo prevalecer a verdade material, e não a verdade formal.*

*Tudo isto deverá ser ponderado no julgamento, sendo apenas uma razão apontada para que seja efetuada a diligência quanto a este aspecto, uma vez que este Conselho é composto de 2 instâncias.*

*Por outro lado, o autuado diz que a nota fiscal foi lançada no LMC mas não migrou pro SPED fiscal. Tal situação não ficou suficientemente esclarecida, mesmo porque há infrações pela falta de registro de notas fiscais e resta saber se tais notas que alegadamente não migraram para o SPED constam destas infrações.*

*O outro questionamento diz respeito às multas pela falta de registros de documentos fiscais. A defesa alega às fls. 73/74 que decorrem de notas fiscais de entradas de combustíveis e que tais notas justificariam as diferenças apontadas. **Que para se cobrar o imposto devido é necessário comprovar aquisições no mercado paralelo e a contrário sensu, não existiria indício de aquisição sem documentação.***

*Evidente que nos casos de haver comprovação de aquisição mediante nota fiscal ainda que não registrada seja no SPED, seja no LMC, o imposto supostamente está destacado e recolhido pelo emitente, havendo neste caso apenas o descumprimento de obrigação acessória e não o principal. Se o emitente não destacou ou ainda que tenha destacado e não pagou, caberá à fiscalização cobrar o imposto devido pelo emitente distribuidor.*

*A obrigação acessória tem razão de existir pelo interesse da fiscalização do tributo nos termos do art. 113 do CTN, tendo o fim de possibilitar a apuração do imposto devido e somente subsiste para realizar a principal, sendo absorvida por esta quando lançada. Mas no caso de mercadorias da substituição tributária de combustível, a existência da nota já é a comprovação em tese, do adimplemento do imposto sendo a falta de registro um descumprimento de obrigação acessória, devendo então ser considerado o abatimento do imposto no mês em que a nota foi emitida.*

*Por oportuno, registro que na sessão de julgamento o autuante compareceu e aquiesceu com a necessidade de nova diligência para se efetuar ajustes que entende cabíveis.*

*Assim, esta Junta, no esforço de se buscar a verdade material, solicita o seguinte:*

#### *AO AUTUANTE*

*1 - esclarecer a questão suscitada sobre as notas lançadas no LMC e que não migraram para a EFD o que consistiria apenas em descumprimento de obrigações acessórias ou se há notas fiscais que não foram registradas nem no LMC nem no SPED, e teve multa lançada assim como não estando no SPED, se está no LMC;*

*2 - em havendo a comprovação de que há notas de combustível com retenção do imposto, ainda que sem registro algum, abater o imposto retido dos valores mensais lançados no auto de infração porque tal situação estaria a caracterizar apenas o descumprimento de obrigação acessória;*

*3 - fazer um novo cálculo das omissões, levando em conta não o critério das datas de efetiva entrega ou do efetivo registro, sob o prisma da logística de entrega ser incompatível, mas considerando a razoabilidade das diferenças encontradas como no caso do diesel citado (NF 6571), em que a diferença de 5000 litros em um dia repercutiu em diferença em sentido oposto, dado que foi registrada em 25.10.2016, mas foi descarregada no dia anterior.*

*4 - havendo concomitância entre as notas fiscais das infrações 02, 03 e 04, excluir aquelas cujas mercadorias estão sendo consideradas na omissões da infração 01, pela absorção da multa pelo do descumprimento da obrigação principal vez não ser possível duplicidade de multa em situações de correlação entre o descumprimento da obrigação principal e acessória.*

*5 - como foi possível aferir que o tanque teria capacidade de suportar todo o combustível adquirido em um dia, apresentando documentação se houver, sendo pertinente a intimação do contribuinte para entrega de documentação acerca da capacidade dos tanques.*

#### *PELA INSPETORIA*

*Após a emissão do relatório de diligência, o autuado deverá ser intimado entregando-lhe cópia e a se manifestar no prazo de dez dias. Em havendo manifestação, deve ser dado vistas ao autuante para em seguida o processo ser enviado a este Conselho de Fazenda para julgamento.*

O autuante cumpre diligência às fls. 417 em mídia anexa. Às fls. 423, o contribuinte se manifesta e diz que a manutenção do auto de infração em lide é um desserviço ao erário que certamente sofrerá o ônus de sucumbência pois é estranho admitir que haja aquisições fracionadas todos os dias em quantidades irrisórias. Que os erros foram causados por falhas nas leituras dos tanques, pois não se pode admitir ganhos de até 20.000 litros em um dia.

Pede que o auto seja julgado nulo ou improcedente e protesta pela exclusão de todas as quantidades fracionadas inferiores a 1.000 litros.

Registro o comparecimento à sessão virtual de julgamento, realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA nº 11.026, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

Trata-se de lançamento em 04 infrações, no valor total de R\$ 196.134,31 sendo que as 03 últimas deste processo(multas por descumprimento de obrigações acessórias), embora constem da peça defensiva inicial, posteriormente foram reconhecidas e pagas, restando em discussão apenas a primeira infração, decorrente da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF(preço médio ponderado a consumidor final), deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, havendo omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado no valor de R\$ 61.576,52, acrescido de multa de 100%.

O contribuinte impugnou o lançamento às fls. 39/81, e em longa peça defensiva de 42 laudas, de maneira aprofundada e detalhada, traz uma série de argumentos pela nulidade do lançamento, que necessita ser reproduzida neste voto, para a devida apreciação, começando por questionar a Ordem de Serviço nº 506106/19, expedida para Contribuinte diverso, qual seja, a empresa POSTO KALILANDIA LTDA, CNPJs 015.151.046/0024-75 e 015.151.046/0019-08, tendo sido, com base na mesma, lavrados alguns AIs, a exemplo dos PAFs 269138.0138/19-3, 269138.0141/19-4 e 269138.0142/19-0 e que se pode afirmar, inclusive, que a presente ação fiscal carece da O.S. pertinente.

Que para se cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, “b”, da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, necessário se torna, de forma antecedente, que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea “a” do inciso I, do mesmo artigo. O lançamento da parte que se pretende cobrar, portanto, depende da existência da parcela que lhe antecede e de sua regular apuração. Por via conexa, não se pode simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”, como também a norma não permite a utilização, diretamente, da variação volumétrica.

Portanto, a pretensão fiscal seria no sentido de afirmar que a Autuada, anteriormente aos períodos indicados no Auto de Infração, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, conseqüentemente, o fruto financeiro dessas vendas possibilitou não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada (omissão de receita).

Partindo dessa premissa legal, no caso concreto, a cobrança não estaria adequada, pois como já visto, recairia sobre a “responsabilidade solidária”. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como por exemplo através de flagrante de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

Apesar de acusação de que a Autuada teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LCM, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte.

Que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque ainda que as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

Que haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, aniquilando os valores

lançados como devido, e que na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pela Autuada, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir tais inconsistências. As quantidades adotadas no Auto de Infração foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. O que o Autuante fez foi pegar somente os dias em que se registro “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Como seria possível gerar ganhos (lançados no LMC e, portanto, na EFD/LMC usada na ação fiscal – Registro 1300), dessas quantidades absurdas? O mesmo se constata para os demais dias autuados, sempre se percebendo que a exigência recaiu exatamente sobre os erros escriturais da Autuada (e apenas sobre as “sobras”). É evidente que os dados se encontravam errados. O erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Não é fácil identificar o erro agora, mas que existiu é muito claro. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Enfim, a sistemática se repetiu em todos os dias inseridos na ilegal apuração. Todas as quantidades de “ganhos” foram pinçadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada.

Neste caso específico, aduz que a Lei nº 7.014/96, no art. 4º, § 4º, autoriza a presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que se verificar dentre outras possibilidades, a prevista no inciso IV - entradas de mercadorias ou bens não registrados, ressalvada ao sujeito passivo a prova da improcedência da presunção.

Em resumo, diz que a infração imputada ao sujeito passivo não está caracterizada, pois não há prova das ocorrências aduzidas pelo autuante que possa concluir que efetivamente ocorreu a entrada ele mercadorias no estabelecimento, muito menos, que tenham ocorrido fraudes ou adulterações.

Postos os argumentos, decido a lide com fundamentos obedecendo a sequência de alegações postas pelo impugnante.

A ordem de serviço é vinculada ao auto de infração, e está na primeira página do processo e do auto, OS 506106/19, importa ressaltar que o sistema eletrônico de emissão de auto de infração – SEAI, ao recepcionar a ordem de serviço é quem informa os dados do contribuinte no auto de infração como razão social, endereço, inscrição, CNPJ, etc., e caso haja equívoco na recepção de um outro contribuinte, os dados do contribuinte aqui autuado seriam substituídos por aquele indicado na ordem de serviço.

Procurando pela ordem de serviço impressa, não foi encontrada no processo, mas dada a vinculação eletrônica do SEAI à ordem de serviço recepcionada, não há a menor possibilidade de que seja destinada a outro contribuinte pois o auto teria os dados do contribuinte recepcionado, como disse o defendente.

Ademais, caso efetivamente se comprovasse algum erro na ordem de serviço, trata-se de documento interno, utilizado pela administração no controle das ações de fiscalização, que não implica em nenhum erro formal insanável, que possa causar sua nulidade, desde que os dados do contribuinte autuado e as provas apresentadas não tragam nenhum prejuízo à defesa.

Quanto à parcela de ICMS descrita no inciso I, “b”, do art.10 da Portaria 445/98, que seria necessário cobrar a que está definida na alínea “a”, e que a cobrança relativa à alínea “b” depende da existência deste lançamento que supostamente lhe antecede e de sua regular apuração e que não se pode simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”, é algo completamente desconexo para arguir nulidade por conta disto.

No máximo seria permissível ao fiscal cobrar alegada parcela citada na alínea “a” do mesmo contribuinte, sendo que se não o fizesse, estaria cobrando a menos, não havendo qualquer possibilidade em se anular um auto de infração porque o fiscal não cobrou tudo que deveria em

02 infrações, uma de responsabilidade própria e outra vinculada à de terceiros, pois apenas existiria um erro em desfavor da administração fazendária. Data máxima *vênia*, o contribuinte alegar que o auto de infração é nulo por ter o autuante lançado uma infração a menos é uma tese descabida.

Assim sequer precisaria adentrar o mérito da cobrança que alegadamente não foi feita, pois havendo constatação de omissão de entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, o art. 10 da Portaria nº 445/98, embora tenha previsão da exigência do imposto por responsabilidade solidária e a de responsabilidade própria, não estabelece qualquer vinculação ou subsidiariedade, não impossibilitando que um lançamento possa ser feito sem o outro.

A seguir, diz o impugnante, que partindo dessa premissa legal no caso concreto, a cobrança não estaria adequada, pois como já visto, recairia sobre a “responsabilidade solidária”. Para se aplicar a presunção legal, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como por exemplo através de flagrante de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

Que apesar de acusação de que a Autuada teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LCM, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte.

Ora, primeiro não é necessária a prova mediante flagrante de entrega de combustíveis sem documentação, e nem há de se falar em infração caracterizada de ato doloso no auto de infração, pois sequer foi colocado isto pelo autuante, até porque o contribuinte pode ter recebido uma carga de combustível e por erro de escrituração, deixou de registrar a entrada.

Tais situações serão apreciadas quanto ao mérito, visto que o autuante reconheceu erros do contribuinte em receber carga em um dia e registrar em outro, havendo então falta e excesso de combustível cujos valores são quase idênticos, reduzindo o lançamento à luz da verdade material. Numa grande movimentação isto é possível de acontecer por erros de controle, contudo tais erros, mesmo reconhecidos, não foram suficientes para elidir toda a infração.

Nos termos do art. 136 do CTN o cometimento de infração tributária independe de dolo, mesmo porque se tais escriturações foram feitas quanto ao registro de combustíveis em estoque acima das perdas admissíveis, pode eventualmente ter sido decorrente de compras que fugiram ao controle dos responsáveis pelos lançamentos na contabilidade e na escrituração fiscal, não havendo provas de ato doloso.

Quanto ao art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, e a presunção de “omissão de receitas anteriores”, alega a defesa não haver justificção da cobrança do ICMS porque ainda que as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, estas não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas e que haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, também não tem o menor cabimento, visto que neste caso, o lançamento não se dá por presunção. Esta ocorre em caso de saídas normais, quando há omissão de entradas, não em caso de substituição tributária.

O lançamento da infração em lide não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente. Quando se constata omissões de entradas de mercadorias cuja tributação se dá pela saída, se aplica a presunção de que a omissão de entradas se deu para ocultar receitas anteriormente obtidas, a partir de operações de saídas tributadas e omitidas, isto é, sem pagamento do imposto. Não é o caso desta infração, conforme também se extrai do Parecer da PGE nº 2021074132-0.

*Pois bem, se observa que da dicção do artigo 10 da Portaria 445/98, norma interna orientadora dos agentes da Administração Tributária na realização do levantamento quantitativo de estoques, que a infração objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de presunção. O que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300), que aponta para combustíveis*

*no estoque sem qualquer registro documental.*

*A presunção prescinde do concurso de três circunstâncias: um fato conhecido, um fato desconhecido e uma relação de causalidade. (...) Assim, entendemos que não existe no caso em epígrafe nenhuma presunção, mas isto sim, um fato conhecido declarado pelo próprio contribuinte em seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), conforme norma definida na Portaria DNC n° 26, de 13 de novembro de 1992.*

Quando o contribuinte opera com mercadorias isentas ou ICMS-ST, não se aplicará a presunção legal de receitas anteriores tributadas, por inexistir mercadorias tributadas normalmente. Até porque, caso se aplicasse a presunção legal para cobrança do imposto, tal exigência seria inócua, já que em razão da proporcionalidade prevista na IN 56/2007, não resultaria qualquer valor a exigir, visto a saída ocorrer sem tributação.

Ao questionar como seria possível gerar ganhos dessas quantidades absurdas, só demonstra que extrapolam o índice de admissibilidade de expansão dos combustíveis e se é evidente que os dados se encontravam errados, cabe ao contribuinte a comprovação do erro.

Dizer que o erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural, sem trazer comprovação, nada se sustenta. Dizer que não é fácil identificar o erro agora, mas que é muito clara a existência, é uma afirmação dogmática, como se partisse do princípio que é impossível ao contribuinte sonegar o imposto, de forma dolosa ou não, e se uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação, uma defesa aprofundada também certamente traria o mesmo resultado de uma auditoria como pretende o impugnante, e nada foi provado quanto aos erros alegados, exceto parcialmente, no que foi acolhido pelo autuante.

Enfim, alega que sistemática se repetiu em todos os dias inseridos na ilegal apuração. Todas as quantidades de “ganhos” foram pinçadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada. Ora, nestes casos o autuante corrigiu o lançamento em 2 diligências solicitadas, conforme veremos adiante.

Em resumo, diz verificar que a infração imputada ao sujeito passivo não está caracterizada, pois não há prova das ocorrências aduzidas pelo autuante que possa concluir que efetivamente ocorreu a entrada de mercadorias no estabelecimento, muito menos, que tenham ocorrido fraudes ou adulterações. Tal afirmativa bate frontalmente com a equação demonstrada em que não se comprova a entrada dos valores residuais ao final de cada dia.

Alega ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (2, 3, 5, 10, 15, 20, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível. São incontáveis também as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Quanto a isto, foi pedido em diligência ao autuante, se foi levado em conta a capacidade dos tanques, no que foi respondido positivamente; por outro lado a defesa não trouxe nenhuma prova de que a quantidade de milhares de litros a mais em um dia, extrapola a capacidade dos tanques.

Sustenta que a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pela Autuada, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir tais inconsistências. As quantidades adotadas no Auto de Infração foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. O que o Autuante fez foi pegar somente os dias em que se registro “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Que o erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Que não é fácil identificar o erro agora, mas que existiu, é muito claro. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação. Enfim, a sistemática se repetiu em todos os dias inseridos na ilegal apuração. Todas as quantidades de “ganhos” foram pinçadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada. Expostas estas razões, passemos a uma análise.

Ora, se houve erros de escrituração e o contribuinte não teve tempo de se explicar, é certo que na defesa do auto de infração teve esse tempo; no entanto, não trouxe qualquer explicação de ordem técnica para tais erros, já que foram dados colhidos de suas próprias escriturações e também não logrou apresentar qualquer laudo técnico que ateste erros de leituras nos bicos de abastecimento do posto de combustível. Alegar erros operacionais sem nada provar, sem sequer perícia técnica dos equipamentos, não encontra sustentabilidade à luz da verdade material. Julgamento não se faz com conjecturas, mas com fatos provados.

Por tais razões, nego o pedido preliminar de nulidade do lançamento e adentro ao mérito, não sem antes abordar a informação do contribuinte de que ingressou com medida judicial, conforme processo identificado na decisão anexa (fls. 401/03).

No caso, questiona a legalidade da legislação em que se baseia o auto de infração. O julgamento administrativo não pode adentrar o exame de eventuais inconstitucionalidades da legislação ordinária, daí que entendo a possibilidade do contribuinte buscar amparo no poder judiciário, sem prejudicar o julgamento administrativo quanto às razões de ordem material, já que inclusive conforme relatório informa, o autuante efetuou reduções do valor lançado quando da busca da verdade material em sucessivas diligências.

No mérito, diz que é evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), declarados pela própria Autuada, na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal. Estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%. A Autuada providenciará a retificação de sua EFD/ LMC. Por cautela, de logo pede ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Que de acordo com o quanto já questionado nas razões prejudiciais, o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, não pode ser utilizado de forma ISOLADA e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, os registros diários de “ganhos” são apenas um dos componentes da auditoria de estoques e, mesmo, assim, não podem ser considerados, para fins da auditoria regulada pela Portaria, diariamente e exclusivamente.

Quanto a estas situações propostas pela impugnação, há de se considerar que a correção da EFD após início da ação fiscal só é possível se for comprovado o lançamento de dados errados que não correspondam aos documentos, ou que haja erros sistêmicos que alterem os valores reais ali lançados. Ao que consta, não há erros na EFD, exceto lançamento de notas fiscais em descompasso com a descarga de combustíveis que foram devidamente apreciados em diligência, nem tampouco erros sistêmicos, já que os valores declarados nos estoques se baseou em medições efetuadas, até então, sem comprovação de erros nestas medidas.

Quanto ao questionamento da retroatividade da portaria que traçou a metodologia de apuração dos estoques, a PGE/PROFIS apresenta parecer às fls.179/84 em que diz não haver dúvida que a portaria 001/2020 possui natureza eminentemente procedimental e que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais como iminentes ao processo e dessa forma na mesma toada, a retroação se justificaria pela norma insculpida no art. 106, II, do CTN.

Sem dúvidas, o estabelecimento de admissibilidade alterações de volume da ordem de 03 vezes superior àquelas admitida pela própria ciência que estima em 0,6% a dilatação máxima, enquanto a portaria estabelece mais de 1,8%, retira quaisquer possibilidades de erro procedimental, beneficiando amplamente o contribuinte, e sua retroatividade no tempo é legítima porque não se trata de inovação da lei, mas apenas critério de apuração de estoques que em nada afeta o contribuinte se os combustíveis estiverem com seu movimento dentro dos parâmetros da legalidade com os devidos registros de compra e venda, conforme parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 que passa a utilizar as informações do registro 1300 da EFD:

*A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

O impugnante alegou em sua defesa que houve erros quanto ao lançamento das notas fiscais em desconhecimento com a entrada das mercadorias no estabelecimento, e na busca da verdade material foi acatado em parte pelo autuante quando diz que as evidências apontam para um erro de escrituração, quando todos os combustíveis transportados juntos devendo ser descarregados no mesmo dia, citando exemplo em que a nota não foi registrada no dia da sua entrada efetiva, e surgiu um ganho (4974,160 litros) de valor aproximado ao volume da nota (5000 litros), mas um indicativo da falta da anotação da nota fiscal.

Às fls. 374, o então Relator, Paulo Danilo Lopes enviou o processo em nova diligência em pauta suplementar do dia 27.09.2023, em que diz que o autuante revisou o valor da infração 01 no verso da fl. 302 com alteração de R\$ 61.576,52 para R\$ 53.601,00.

Em novo pedido de diligência, desta vez por este Relator, foi dito que se verifica pela análise do autuante na diligência anterior, é que quando diversas notas são emitidas no mesmo dia, mas o registro de uma delas é feito no dia seguinte, ele entende que de fato há um erro, pois deveria ter sido mesmo lançada no dia anterior, quando houve descarga das outras notas. Contudo, quando uma das notas deveria ser registrada no dia seguinte, entende não ser verossímil, porque a transportadora não ficaria com o combustível carregado e ocupado até o dia seguinte para efetuar a entrega.

*Tal situação adentra um critério de subjetividade muito grande, dado que não se conhece a logística de transportes e os horários de trabalho dos motoristas, não sendo à primeira vista, impossível que uma última carga feita em um dia, seja efetivamente transportado no dia seguinte. Por oportuno, registro que na sessão de julgamento o autuante compareceu e aquiesceu com a necessidade de nova diligência para se efetuar ajustes que entende cabíveis.*

O autuante cumpre diligência às fls. 417 em mídia anexa. Às fls. 423, o contribuinte se manifesta e diz que a manutenção do auto de infração em lide é um desserviço ao erário que certamente sofrerá o ônus de sucumbência pois é estranho admitir que haja aquisições fracionadas todos os dias em quantidades irrisórias. Que os erros foram causados por falhas nas leituras dos tanques, pois não se pode admitir ganhos de até 20.000 litros em um dia. Pede que o auto seja julgado nulo ou improcedente e protesta pela exclusão de todas as quantidades fracionadas inferiores a 1.000 litros.

O autuante cumpriu com o objetivo de corrigir os erros que efetivamente ocorreram quanto às divergências de datas de descarga e registro das notas fiscais reduzindo novamente o lançamento, e na manifestação o contribuinte apenas refuta que é estranho aquisições fracionadas em quantidades irrisórias inferiores a 1000 litros, assim como os ganhos que não são elevados, de 20 mil litros.

Ora, o levantamento se pauta pelas informações prestadas pelo próprio contribuinte dentro de uma margem de erro bastante alargada pela adoção de uma expansão volumétrica 03 vezes superior à admitida como normal no que foi dimensionado pela ANP com base em estudos físico-químicos, não havendo base legal para dispensa de valores que o contribuinte considera irrisórios, nem tampouco para valores expressivos.

Oportunamente trago julgamento em segunda instância deste Conselho de Fazenda em processo do mesmo contribuinte, em que o Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, em voto de cunho didático e detalhado, descreve a razão da qual o levantamento quantitativo de estoques neste caso, decorre de um procedimento provido de toda substância lógica e de precisão matemática:

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0122/19-0  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - WF COMERCIAL DE PETRÓLEO LTDA.  
RECURSO - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS – Acórdão 2ª CJF nº 0335-12/22-VD  
ORIGEM - SAT/ COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/09/2024

No caso presente, trata-se de levantamento quantitativo do estoque A partir do Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (S c/ NF), que deverá ser igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - S/NF = EF$ ”. Esta quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do período pelo contribuinte de referência (escriturada no Registro de Inventário/LMC) e se: i) iguais, conclui-se que o estoque está correto; ii) o estoque final apurado na equação for maior do que a quantidade física apurada e lançada no Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado ou no LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis) no final do dia, conclui-se que faltam quantidades físicas e que houve saídas sem notas fiscais, e se iii) o estoque final apurado na equação for menor do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário ou no LMC, no final do período, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, conseqüentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

Portanto, tais conclusões são óbvias, exatas e científicas, pois, se de certa quantidade disponíveis se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais. Registre-se, ainda, que o fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica, cujo livro destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo insito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual, por produto, se apura:

**ESTOQUE DE ABERTURA + VOLUME RECEBIDO NO DIA - VOLUME VENDIDO NO DIA = ESTOQUE ESCRITURAL**

Do referido estoque escritural (resultado de uma apuração aritmética) é confrontado com o estoque de fechamento (resultado de uma apuração física pelo próprio contribuinte, no final do dia), aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte. Até porque se trata de uma contagem física e pretérita, logo, impossível de ser reavaliada, não podendo, neste momento, se atribuir à justificativa de “erro” ou “falhas técnicas e humanas”, por falta de qualquer meio de comprovação do quanto medido e apurado à época.

Esclareça-se, ainda, que por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte no início de cada dia, como também de mercadorias com fase de tributação encerrada, há de convir que no dia que se constatam “perdas” (em índice superior ao admitido pela ANP) não acarreta exigência do ICMS e muito menos compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, pois, repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do insofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte, o qual é acrescido do volume recebido no dia, menos o volume vendido no dia, que é igual ao estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque físico de fechamento, a cada dia.

Ademais, o contribuinte sequer prova existência de escrituração de nota fiscal de aquisição de combustíveis em datas equivocadas, de modo a justificar sobras apuradas acima do limite legal. Logo, exige ao recorrente o imposto devido pelo fornecedor, na condição de responsável solidário, e por antecipação tributária, de sua própria responsabilidade, por ter adquirido combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhados de documentação fiscal, pois, por conclusão, o excedente, diante de tais montias, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal, sendo inadmissível a ilação recursal de “falhas”, em respeito ao princípio da razoabilidade.

Assim mantenho o valor encontrado pela diligência, ainda que no mês de dezembro de 2018, o valor tenha sido reduzido de R\$ 2.694,12 para R\$ 6,78 e o valor total da infração que inicialmente foi de R\$ 61.576,52 após 03 diligências e com todos os erros de escrituração que ficaram comprovadas, acabou reduzido para R\$ 31.807,05:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/12/2015	09/01/2016	18.617,21	28,00%	60%	5.212,82
31/12/2016	09/01/2017	41.333,57	28,00%	60%	11.573,40

31/12/2018	09/01/2019	4.789,15	28,00%	60%	1.340,96
31/12/2015	09/01/2016	17.740,39	28,00%	60%	4.967,31
31/12/2016	09/01/2017	8.808,46	28,00%	60%	2.466,37
31/12/2018	09/01/2019	5.208,15	28,00%	60%	1.458,28
31/12/2015	09/01/2016	1.371,27	19,00%	60%	260,54
31/12/2016	09/01/2017	518,60	20,00%	60%	103,72
31/12/2018	09/01/2019	4.148,78	20,00%	60%	829,76
31/12/2015	09/01/2016	12.781,99	17,00%	60%	2.172,94
31/12/2016	09/01/2017	8.318,67	17,00%	60%	1.414,17
31/12/2018	09/01/2019	37,65	18,00%	60%	6,78
<b>TOTAL</b>					<b>31.807,05</b>

Quanto à multa de 100%, entendo pertinente a impugnação, pois o entendimento deste Conselho é no sentido de reduzi-la para 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, quando o imposto não for recolhido por antecipação e, portanto, assim deverá ser considerada.

Infração 01 parcialmente procedente.

Face ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0121/19-3**, lavrado contra **WF COMERCIAL DE PETRÓLEO LIMITADA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor **R\$ 31.807,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no Artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimentos de obrigações acessórias no valor total de **R\$ 134.617,80**, previstas no inciso IX, mesmo diploma legal acima citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2025.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA