

**Contencioso Administrativo Tributário  
Conselho de Recursos Tributários  
1ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº**034/2023**

Sessão: 4ª Sessão Ordinária de 14 de fevereiro de 2023

Processo Nº: 1/801/2021

Auto de Infração Nº: 1/202105737-3

Recorrente: DERIVADOS DE PETRÓLEO NOSSA SENHORA SANTANA LTDA

CGF: 06.881.788-6

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheira Relatora: Sabrina Andrade Guilhon

Conselheiro Designado: Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia

**EMENTA: ICMS. Omissão de Entradas. Levantamento Quantitativo de Estoque. Operações com combustíveis.**

1. Acusação fiscal de omissão de entradas de mercadorias no exercício de 2016. 2. Técnica fiscal com amparo no *caput* do art. 92 da Lei nº 12.670/96. 3. Operações sujeitas à substituição tributária. 4. Recurso ordinário conhecido e provido. 5. Imprecisão da metodologia adotada para aferição da base de cálculo objeto do lançamento. 6. Auto de Infração julgado **nulo**, por maioria, em desacordo com a decisão singular, pela procedência da ação fiscal, e em sentido diverso da manifestação, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado, pela improcedência do feito fiscal.

**Palavras-Chave:** ICMS. Omissão de Entradas. Levantamento Quantitativo de Estoque. Imprecisão quanto à metodologia utilizada para aferição da base de cálculo objeto do lançamento. Nulidade material.

## **RELATÓRIO**

A autuação fiscal versa sobre o seguinte teor:

OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, DECORRENTE DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES DE MERCADORIAS. ATRAVÉS DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE E DO LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS, VERIFICAMOS OMISSÃO DE ENTRADAS DO CONTRIBUINTE DE COMBUSTÍVEIS DURANTE O ANO DE 2016. INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES EM ANEXO.

Auto de Infração, foi lavrado em 15/06/2021, pela omissão de entradas de combustíveis detectada após levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2016, resultando em cobrança de ICMS no valor de R\$166.620,87 e de multa no valor de R\$ 192.474,00.

O autuante aponta como infringido o art.127 do Decreto nº 24.569/97. A penalidade aplicada foi a prevista no Art. 123, inciso III, alínea "s", da Lei nº 12.670/96, alterado pela lei 16.258/2017.

Nas Informações Complementares ao Auto de Infração, é informado que:

A empresa apresentou reduções Z dos anos de 2016 e 2017, o livro de movimentação de combustíveis e demais documentos fiscais. Após consultas nos sistemas informatizados da SEFAZ, destacando a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Livro de movimentação de combustíveis (LMC) e o livro caixa, foram detectadas omissões de entradas de combustíveis no valor de R\$ 641.579,98, referentes ao ano de 2016.

Tendo sido intimado a se manifestar, o contribuinte, por e-mail, questionou a origem dos dados do estoque inicial e final utilizados no Levantamento apresentado. Foi orientado que os valores utilizados foram os informados por ele na sua EFD.

Destaca o autuante que o LQE efetuado isoladamente com base no estoque inicial e final do contribuinte do ano de 2016 levou a erros absurdos, pois o contribuinte declarou valores com erros grosseiros, como a existência de estoque final de 2016 de 545.000 litros de Óleo Diesel, 324.000 litros de Etanol, 830.000 litros de Gasolina Aditivada, 2.240.000 litros de Gasolina Comum e 464.000 litros de Diesel S10, todos valores impossíveis para um posto pequeno, com tanques que suportam no máximo 30 mil litros de combustível.

Tais valores não puderam ser utilizados sempre que o LMC possibilitou levar ao verdadeiro valor do estoque inicial e final do período. Porém, como o LMC estava zerado para o Diesel Comum, foi utilizado o LQE como única fonte de dados disponível para apurar o estoque em questão. Para os outros combustíveis, Gasolina Comum e Aditivada, Etanol e Diesel S10, foi realizada uma comparação entre o LMC e o LQE.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

O levantamento foi feito mês a mês, de tal forma que, sempre que o valor das entradas de combustíveis pelo LMC superava as entradas de combustíveis registradas no LQE, estaria configurada uma omissão de entradas, pois o LQE foi realizado considerando todas as notas de entrada existentes, até mesmo as não escrituradas. A existência de uma quantidade de combustíveis maior no LMC indica que parte das entradas foi feita sem o devido documento fiscal, o que motivou a autuação.

O arquivo "LQE x LMC 2016.xls", além dos arquivos com o LMC e do LQE, com a comparação se encontram em anexo e consideram-se como parte do Auto de Infração.

Tempestivamente, o contribuinte apresentou impugnação.

Em primeira instância, o auto de infração foi julgado procedente.

A empresa apresenta Recurso Ordinário, alegando:

I) duplicidade de lançamentos: necessidade de se reunir este feito com o decorrente do AI 202105766 e 202105772, para se evitar o *bis in idem*;

II) não houve omissão de entrada, mas erro no preenchimento do inventário inicial de 2017;

III) no auto de infração em epígrafe (2021.05737-3), exige-se multa por suposta omissão de entrada, de produtos combustíveis, relativamente a 2016. E no auto de infração AI 202105772-5, por sua vez, exige-se também multa por suposta omissão de entrada no ano de 2016;

IV) decadência: parte do crédito foi alcançado pela decadência. Outro vício do lançamento que sequer foi examinado pelo julgador de primeira instância, conquanto suscitado na impugnação, foi a decadência. O lançamento não imputa ao contribuinte a prática de dolo, fraude ou simulação. Além disso, trata-se da revisão de ofício por isso deve ser aplicado o Art. 150, § 4º do CTN. O lançamento exige quantias relativas a período compreendido mais de cinco anos antes de quanto se deu sua notificação ao sujeito passivo (julho de 2021). Isso faz com que todo o período referente a janeiro, fevereiro, março, abril, maio e junho de 2016 esteja alcançado pela decadência do direito de lançar, devendo, também por isso, ser extinto.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

V) quanto ao mérito, destaca que não houve omissão de entradas. Houve equívoco no preenchimento de declarações dos inventários, que o próprio autuante reconhece que as quantidades declaradas nem caberia em seus tanques.

VI) quanto a tais erros, o contribuinte os apontou, e pretendeu vê-los corrigidos, mas a fiscalização não permitiu, por entender que não seria mais possível realizar a denúncia espontânea. Uma coisa seria se o contribuinte tivesse deixado de escriturar saídas, e agora as quisesse escriturar. Aí incidiria o art. 138 do CTN, e a multa não teria como ser afastada. Coisa diversa é, por um erro nos documentos fiscais, acusar-se o contribuinte de ter omitido entradas que não foram objeto de omissão. Nesse caso, a correção do erro implica a constatação de que a infração não ocorreu. Infração, se houve, foi outra. Daí a insubsistência da autuação.

VII) por fim, requer perícia contábil, que poderá demonstrar que não houve omissão no registro das saídas apontadas pelo ilustre fiscal autuante. Poderá conferir o erro de digitação no inventário inicial apontado, e corrigi-lo, evidenciando a ausência de qualquer omissão de saídas no período, bem como o conhecimento e provimento do recurso ordinário, com a extinção do crédito tributário em comento, e o respectivo arquivamento deste processo administrativo.

Em apertada síntese, é o que se relata.

## **VOTO DO RELATOR**

Conforme se depreende da ação fiscal, a presente autuação foi formalizada após análise da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) do contribuinte, do exercício de 2016, tendo sido constatada omissão de entradas de combustíveis no montante de R\$ 641.579,98, detectada após levantamento quantitativo de estoques.

Contudo, inobstante a metodologia utilizada pela auditoria se baseie em comparação entre o Levantamento Quantitativo de Estoque (LQE) e o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), urge ressaltar preliminar de mérito, a ser enfrentada por ocasião do julgamento deste Colegiado, consistente da aferição da legitimidade da própria base de cálculo, objeto do levantamento fiscal, consoante passa-se a expor.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

Deste modo, convém transcrever trecho constante das Informações Complementares ao Auto de Infração (fls. 4/5) que evidencia a situação de modo preciso:

*“O LQE efetuado isoladamente com base no estoque inicial e final do contribuinte do ano de 2017 levou a erros absurdos, pois o contribuinte declarou valores com erros grosseiros, como a existência de estoque inicial de 2017 de 545.000 litros de Óleo Diesel, 324.000 litros de Etanol, 830.000 litros de Gasolina Aditivada, 2.240.000 litros de Gasolina Comum e 464.000 litros de Diesel S10, todos valores impossíveis para um posto pequeno, com tanques que suportam no máximo 30 mil litros de combustível.”*

Assim, de modo incontestado, o próprio agente atuante qualifica os valores declarados pelo contribuinte, que serviram de base para o levantamento quantitativo de estoque, como sendo “erros grosseiros”, que levou a “valores absurdos” de combustíveis, concluindo serem “todos valores impossíveis para um pequeno posto, com tanques que suportam no máximo 30 mil litros de combustível”.

Nesse tocante, em observância aos princípios da razoabilidade e da verdade material, conclui-se que o lançamento tributário que tenha sido realizado com base em elementos informados pelo próprio sujeito passivo, através dos dados declarados na EFD sabidamente incongruentes, teve o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária maculado por evidente erro, sendo juridicamente insubsistente a constituição de crédito tributário cuja base de cálculo (valor da operação) se opere de forma manifestamente desvirtuada da realidade dos fatos.

Nesse sentido, o auto de infração, por ser nítido ato administrativo, tem como pressuposto peculiar a presunção de legitimidade, sendo, porém, que tal atributo não é absoluto. Inobstante seja a atividade administrativa plenamente vinculada, como corolário do princípio da legalidade (arts. 5º, I, 37, *caput*, e 150, I, da CF/88), é mister considerar que a lavratura do auto de infração, por ser fato jurídico-tributário consubstanciado em ato administrativo, é passível de uma série de controles, que vão desde aspectos formais, quanto a aspectos materiais, sendo passível, até mesmo, de ser declarado nulo *ex officio* pela Administração Tributária, quando eivado de vício que o torne ilegal (Súmula nº 473 do STF).

Portanto, no que tange ao produto óleo diesel, constata-se que a autuação está fundamentada em levantamento quantitativo de estoque eivado de clara inconsistência, dado o reconhecimento dos erros pela própria autoridade atuante, resultando em lançamento impreciso e crédito tributário ilíquido e incerto.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

Contudo, em análise às Informações Complementares ao Auto de Infração, e à Planilha LQE x LMC 2016, não é possível depreender, com exatidão, maiores detalhamentos acerca da metodologia utilizada, dificultando sua compreensão por parte do contribuinte.

Nesse sentido, o próprio autuante especifica que utilizou o LQE em relação ao produto óleo diesel, algo sabidamente eivado de erro, em ofensa a razoabilidade e verdade material. Ademais, o LMC, consoante assevera a autoridade autuante, foi adotado em relação aos demais combustíveis, não sendo constatada coerência e uniformidade de metodologia, o que configura nítido e evidente prejuízo à defesa do sujeito passivo, passível de declaração de nulidade material.

Deste modo, no presente caso, a coexistência de critérios distintos com relação à apuração do mesmo fato torna imprecisa a metodologia fiscal utilizada, comprometendo a exata aferição da base de cálculo objeto da ação fiscal, sendo causa de nulidade material da autuação fiscal.

Assim, em vista da existência de incongruência, que resultou em inconsistência metodológica na definição do montante do crédito tributário, inviabilizando, por consequência, o regular exercício do direito de defesa, por parte do contribuinte, conclui-se como sendo plausível a declaração de nulidade material no presente caso, por representar prejuízo à autuada, a teor dos arts. 90 e 91, § 8º, da Lei 18.185/2022:

Art. 90. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.

(...)

Art. 91. As irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas.

(...)

§ 8º Nenhum ato será declarado nulo se da nulidade não resultar prejuízo para as partes.

Ante o exposto, conheço do presente recurso ordinário interposto, dando-lhe provimento, no sentido de reformar a decisão singular de procedência da autuação fiscal, para julgar **NULO** o lançamento fiscal, em decorrência de imprecisão da metodologia utilizada na ação fiscal, resultando em cerceamento do direito de defesa da parte.

É como voto.

## **DECISÃO**

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, restando prejudicada a análise das preliminares de duplicidade de lançamentos, decadência, referente aos meses de janeiro a junho de 2016, em função da primazia do mérito, resolve, após ampla discussão, dar provimento ao recurso, para reformar a decisão de procedência proferida no julgamento monocrático, para declarar a NULIDADE MATERIAL da acusação fiscal, nos termos do voto do conselheiro Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia, designado para elaborar a resolução, por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor, que defendeu a nulidade material, por entender que a metodologia utilizada não permite a compreensão plena dos fatos que embasaram a acusação fiscal. Foi único voto discordante a conselheira Sabrina Andrade Guilhon (relatora original), que defendeu a parcial procedência, com a exclusão do produto diesel da base da acusação. O representante da Procuradoria Geral do Estado defendeu a improcedência do auto de infração. Presentes à sessão para sustentação oral do recurso o advogado Dr. Hugo de Brito Machado Segundo e, acompanhando os julgamentos, a advogada, Dra. Nivanda Souza Vasconcelos e a estagiária de Direito, Lara Ramos de Brito Machado.

*SALA DA SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 24 de fevereiro de 2023.*

**Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior**  
Presidente

**Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia**  
Conselheiro Relator