

A.I. Nº - 269138.0122/19-0  
AUTUADO - WF COMERCIAL DE PETRÓLEO LIMITADA  
AUTUANTE - JEFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 03/09/2020

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0070-01/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. 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 em vários meses dos anos de 2015 a 2018. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Demonstrativos foram devidamente entregues ao autuado e refletem com clareza apuração do imposto devido. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão Unânime.

**RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, lavrado em 11/12/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$345.028,85 em decorrência da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (04.07.01), ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 19 a 35, demonstrando, inicialmente, a sua tempestividade. Requereu a nulidade do auto de infração por suposta falta de observação dos arts. 2º e 3º da Portaria nº 445/98, desconsiderando os estoques iniciais e finais de cada exercício e desconsiderando as perdas apontadas nos documentos auditados.

No mérito, lamentou que o autuante não considerou as faltas constantes nos dias imediatamente anteriores ou posteriores aos das sobras que anulariam a diferença. Destacou que muitos erros decorreram de falhas no sistema de automação. Apresentou relatório das fls. 05 a 14 associando a quantidade das faltas ocorridas nos dias subsequentes ou antecedentes aos das sobras que justificaria a diferença. Concluiu que essas relações anulam as supostas sobras, afastando as omissões de entradas apontadas e o fato gerador do imposto. Acrescentou que, consequentemente, a multa também não deve ser aplicada.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 103 a 113 (frente e verso). Explicou que a Portaria nº 445/98 foi publicada para orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos. Destacou que o inventário dos estoques pode ser feito em períodos diferentes. Nos casos de postos revendedores de combustíveis, os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, um no início do dia e outro ao final do dia, escriturados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e no Registro 1300 da EFD. Nessa escrituração, há espaços para registro de

diferenças causadas por variação volumétrica que precisam ser justificadas quando superiores a 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização, conforme Instrução Normativa anexa à Portaria DNC nº 26/92.

Lembrou que a alteração ocorrida na Portaria nº 445/98, com o acréscimo do parágrafo único ao art. 10, estabeleceu o percentual de 1,8387% como variação volumétrica considerada aceitável e trouxe novas orientações procedimentais para a fiscalização acerca das informações constantes no LMC e no Registro 1300 da EFD. Assim, concluiu que os levantamentos quantitativos de estoque não estão mais limitados àqueles em que se utiliza as informações dos estoques do início e final de cada ano. Destacou que, por ser norma procedural, a nova redação incluída no art. 10 da Portaria nº 445/98 pode ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes de sua publicação.

O autuante argumentou que não é possível compensar ganhos de um dia com perdas de outro, pois os levantamentos são feitos diariamente. Afirmou que a prova da entrada de mercadoria sem escrituração no registro de entradas são os registros de ganho feito pelo próprio autuado no LMC/Registro 1300 da EFD.

Ressaltou que cabe ao autuado demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal referiam-se a operações não tributáveis ou com tributação encerrada. Destacou que o imposto está sendo exigido por solidariedade com base no inciso IV do art. 6º da Lei nº 7.014/96, que atribui a quem detiver para comercialização mercadorias sem documentação fiscal.

Alegou que se os livros da empresa não fizessem prova contra ela, de nada valeria o cumprimento das normas legais. Afirmou que os registros na EFD demonstram com exatidão os documentos escriturados relativo às entradas e saídas de mercadorias efetivamente registradas. Destacou que os valores constantes nos estoques finais de cada dia corresponderam aos estoques iniciais dos dias seguintes. Afirmou que as omissões encontradas revelam que os estoques de combustíveis foram adulterados.

O autuado apresentou previamente à sessão de julgamento um memorial onde se insurgiu contra a realização de videoconferência para a realização do presente julgamento deste auto de infração, conforme previsto no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592, de 04 de junho de 1999.

Entende que a realização dos julgamentos por videoconferência deveriam depender da anuência do Contribuinte, pois não feriria o princípio da publicidade dos atos administrativos, bem como não prejudica o exercício da ampla defesa, devido à dificuldade do exame dos autos durante a sessão, principalmente em relação aos elementos juntados pelo Autuante para sustentar suas alegações. Requeru a retirada do processo de pauta, a fim de que seja intimado formalmente da informação fiscal prestada, com a reabertura do prazo de defesa.

Suscitou, ainda, a nulidade da intimação realizada, via DTE, dia 12/03/2020, eis que não fizeram acompanhar, como ordena o art. 46, do RPAF, dos demonstrativos necessários ao regular exercício do direito defesa.

Alegou que o autuante elegeu critério de apuração sem amparo legal, apresentando, por via conexa, demonstração inteiramente incompatível com o enquadramento citado, pois não se pode dissociar o dispositivo legal apontado no AI de todo o conteúdo da Lei 7.014/96, da Portaria 445/98, da Portaria 310/90 e da IN 56/07. Entende que para se chegar à conclusão reportada no AI, só dois caminhos poderiam ser adotados: efetiva auditoria de estoques ou flagrante de recebimento de mercadorias sem NF e sem a retenção do imposto.

Argumentou 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, pois, ainda que fossem provadas, 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.

Diante desse quadro, de impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto, no máximo, se atendidos outros requisitos legais abandonados, caberia a aplicação do art. 11 da Portaria 445/98. Acrescentou que esta posição, já homologada pelo CONSEF, encontra respaldo, ainda, nos itens 1 e 2 da Instrução Normativa 56/2007.

Destacou que a Portaria nº 445/98 só prevê duas hipóteses de “levantamento quantitativo”, por exercício fechado ou por exercício aberto. Concluiu que a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445, nem por qualquer outro instrumento legal.

Ressaltou que é impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, como se apresentam as totalizações do demonstrativo sintético, que apontam a exorbitante quantidade total de 2.460.944,761 litros, que inclusive não foram compensados com qualquer litro de perda, sem observância também dos estoques iniciais e finais.

Questionou como seria possível gerar ganhos dessas quantidades absurdas. Concluiu que os dados, ainda que comprovados, se encontravam errados, atribuindo ao sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Sugeriu que se os lançamentos dos “ganhos” foram validados, também as “perdas” deveriam, para fazer as devidas compensações.

Citou decisão do CONSEF por meio do Acórdão JJF Nº 0160-02/19 que considerou nulo procedimento fiscal semelhante.

Registrhou que a Portaria nº 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o Contribuinte. Ressaltou que erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Disse que o enquadramento legal não poderia ser aplicado de forma retroativa, inclusive a multa seria o art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96.

Afirmou que o art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96 não possui qualquer relação com o caso em lide, sendo aplicável apenas para os casos de identificação da posse de mercadorias, para comercialização, sem documentação fiscal, ou com documentação inidônea.

Requeru, caso as questões prejudiciais sejam superadas, que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material, inclusive com aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007 ou remessa do PAF à PGE/PROFIS, solicitando, uma vez emitido parecer, reabertura de prazo.

Após o julgamento do presente processo ter sido adiado pela 1ª Junta de Julgamento para a sessão subsequente, o autuado apresentou novo memorial antes da nova data em que se realizaria a sessão. Reiterou que o julgamento não deveria ser realizado por videoconferência, ainda mais pelo fato do autuante trazer fatos novos na informação fiscal, sob pena de nulidade da decisão.

Destacou que o autuante não se reportou na informação fiscal à defesa apresentada e anexou texto igual à informação fiscal apresentada no Auto de Infração nº 2691380113/19-0, em confronto com o disposto no § 6º do art. 127 do RPAF, que estabelece que a informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação.

Disse que o Julgador deve atentar para o disposto no COTEB, no seu art. 127-A, pois no campo destinado a “Descrição dos Fatos”, não foi prestado nenhum esclarecimento.

Citou como fatos novos aduzidos pelo autuante na informação fiscal: a obrigatoriedade de controle diário de estoques, mediante levantamento quantitativo diário; que não se pode agrupar levantamentos quantitativos de dias distintos; que não se trata de autuação por presunção; que a

questão é de transferência de responsabilidade; que a responsabilidade seria por deter mercadorias sem documentação fiscal; que os estoques disponíveis foram adulterados; que houve acréscimo de “adulterantes” aos combustíveis; dilações sobre o conceito de inconsistência da EFD; e exclusão de diferenças em favor do autuado. Assim, requereu a retirada do processo de pauta, a fim de que seja intimado formalmente da informação fiscal prestada, com a reabertura do prazo de defesa.

Acrescentou que não existe na legislação “auditoria diária de estoques”, pois o ICMS é imposto de apuração mensal e todas as normas pertinentes à “auditoria de estoques” conduzem ao levantamento por exercício, seja ele aberto ou fechado.

Alegou que a Instrução Normativa nº 56/2007 não permite a auditoria de estoques sobre contribuintes que operam integralmente com mercadorias isentas, não tributadas ou sujeitas à ST e que aplicar isoladamente a inovação feita pelo parágrafo único do art. 10, da Portaria nº 445/98 é criar, ilegalmente, nova hipótese de presunção, não abarcada no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96.

Requeru, caso não seja atendido o pleito de “vistas formais da Informação Fiscal”, a remessa do PAF à PGE/PROFIS, solicitando, uma vez emitido parecer, reabertura de prazo de defesa.

## VOTO

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

Indefiro o pedido de retirada de pauta do presente processo a fim de que o autuado seja intimado formalmente da informação fiscal prestada e por este não concordar com a realização do julgamento por videoconferência. De acordo com o inciso III do art. 167 do RPAF, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A realização do julgamento por videoconferência está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592, de 04 de junho de 1999.

Quanto à falta de intimação acerca da informação fiscal prestada, os §§ 7º e 8º do art. 127 do RPAF somente exige que se dê ciência ao autuado acerca da informação fiscal prestada quando forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, sendo dispensada, inclusive, se ocorrer refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pelo autuado. Nenhuma dessas ocorrências foram observadas na informação fiscal prestada.

Entretanto, devido à apresentação de extenso memorial pelo autuado às vésperas da sessão de julgamento, inclusive trazendo argumentos novos, o julgamento do processo foi adiado por sete dias, viabilizando o acesso do autuado à informação fiscal prestada e afastando qualquer argumentação de cerceamento de defesa.

Discordo da afirmação do autuado de que o autuante não se reportou na informação fiscal à defesa apresentada. Porém, embora todos os fatos trazidos na defesa tenham sido analisados pelo autuante na informação fiscal, de fato muitos outros aspectos trazidos pelo autuante na informação fiscal não possuíram relação com os argumentos da defesa.

Esses aspectos trazidos pelo autuante, sem relação com a defesa apresentada, não podem ser caracterizados como fatos novos. A interpretação dada pelo autuante ao parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, sugerindo obrigatoriedade de controle diário de estoques ou que o levantamento quantitativo possa ser diário, não consiste em fato novo, mas em justificativa para o procedimento fiscal adotado. A conclusão do autuante de que a omissão de entradas significou

a ocorrência de adulteração do combustível representa apenas uma opinião, pois não veio acompanhada de qualquer prova trazida aos autos, perdendo qualquer efeito em relação ao convencimento acerca da decisão a ser tomada.

Por outro lado, ainda que a informação fiscal tenha semelhança com a apresentada no Auto de Infração nº 2691380113/19-0, o que, a princípio, não seria tão absurdo, considerando que os argumentos dos contribuintes em relação a uma mesma acusação sempre guardam similitudes, não pode ser tratada como uma mera cópia dissociada dos argumentos da defesa, ainda mais se considerarmos que o cadastramento da presente informação fiscal foi em data anterior a da produção da informação fiscal do citado auto de infração.

O autuado requereu, ainda, a nulidade da intimação realizada, via DTE, dia 12/03/2020. Entretanto, não consta nos autos qualquer intimação feita ao autuado nessa data.

Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração requerido em razão de suposta falta de observação dos arts. 2º e 3º da Portaria nº 445/98 e das perdas documentadas. No caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início e fim de cada ano, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.

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

No critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) e, por isso mesmo, ocorrem sem emissão de documentos fiscais.

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

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

Desta forma, a presente exigência fiscal não se baseia em presunção, cabendo, como foi feito, a exigência do imposto por solidariedade. Não podemos falar em presunção quando ocorrem as situações descritas no inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98, ou seja, quando a mercadoria ainda

estiver no estoque ou se tiver saído sem tributação. No presente caso, a inexistência de omissão de saídas e entradas por meio da análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos e da computação dos estoques inicial e final leva à consequente conclusão de que os ganhos e perdas registrados como decorrentes de variação volumétrica foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

De acordo com o relatório às fls. 05 e 06 (frente e verso), foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados em vários meses dos anos de 2015 a 2018.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2015, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, agosto, setembro e novembro (fl. 05, frente). No dia 11/04/2015 o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 13.681 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 15.003 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 13.681 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 15.003 litros de combustível no tanque. Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante elaborou o demonstrativo de débito deste auto de infração, conforme fl. 04 (frente e verso).

Por não se basear em presunção, a apuração do imposto devido também não estaria sujeita à aplicação do disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, ainda mais porque o imposto está sendo exigido por solidariedade relativamente às entradas e não o imposto decorrente das saídas subsequentes, objeto de outro auto de infração.

Entendo que não há como compensar as sobras detectadas nos registros efetuados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD com perdas registradas em dias anteriores ou posteriores ao das sobras. Assim como a sobra indica entrada de mercadoria sem nota fiscal, a perda indica saída sem registro fiscal. As perdas, portanto, evidenciam que as mercadorias saíram sem tributação, justificando a exigência do imposto também por antecipação tributária, cuja exigência foi lavrada apartada deste auto de infração.

A argumentação de que provavelmente o sistema do autuado tenha somado os volumes disponíveis de cada dia com as vendas e o estoque escritural ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD não ficou comprovado nos autos.

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

Por todo o exposto, indefiro o pedido de diligência para realização de revisão do lançamento fiscal e para remessa do PAF à PGE/PROFIS.

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

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0122/19-0**, lavrado contra **WF COMERCIAL DE PETRÓLEO LIMITADA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$345.028,85**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2020.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA—JULGADOR