

A.I. Nº - 281231.0017/19-5
AUTUADO - MAXX POSTO III LTDA.
AUTUANTES - MARCO ANTÔNIO PORTO CARMO e LUCAS XAVIER PESSOA
ORIGEM - INFAC COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 03/11/2020

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0101-01/20-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 do ano de 2019. 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 26/12/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$1.251.511,28 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 outubro de 2019, 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. 26 a 62. Requeru que todas as intimações e notificações fossem encaminhadas para o endereço do profissional que subscreveu a presente defesa. Disse que a autuação se baseia em presunção e que, consequentemente, a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o autuado, anteriormente aos períodos indicados no AI, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que o fruto financeiro dessas vendas possibilitou receita não tributada.

Explicou que os Autuantes retiraram do LMC informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Destacou que eles elegeram apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziram 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 445/98, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados. Assim, requereu a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 18, I e IV, “a”, do RPAF, ou seja, por insecurançna na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e, consequente, cerceamento do direito de defesa.

Destacou 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 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.

Ressaltou que 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. Concluiu que diante da impossibilidade de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto, no máximo caberia a aplicação do art. 11, da Portaria 445/98.

Lembrou que a Instrução Normativa nº 56/02 trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, deixando claro, na sua exposição de motivos, que a orientação decorreu das “reiteradas decisões do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária”, devendo deixar de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.

Disse que, de acordo com os demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445, nem por qualquer outro instrumento legal e que os Autuantes usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas.

Asseverou que 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 e a multa de 100% também não encontra base legal.

Alegou que os registros no LMC foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pelo Autuantes, pela simples constatação das quantidades, pois é impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis que superam as capacidades dos tanques. Argumentou que a condução da ação fiscal teria que ter sido no sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas.

Considerou 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 e que não é fácil identificar o erro agora. Reclamou que, se os Autuantes validaram os lançamentos dos “ganhos”, haveria que validar também as “perdas”, fazendo, ao menos, a devida compensação.

Acrescentou que o parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98 não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma, pois sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, através da qual se pode obter a comprovação da omissão de registro de entradas, o que se faria, vale repetir, segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas”, em cada período.

Argumentou que a disposição contida no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada.

Ressaltou que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção e que caberia aos Autuantes, nos termos do art. 251 do RICMS, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar o Autuado para que fizesse as devidas correções. Comentou que a infração cometida se limitou ao campo das obrigações acessórias: inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, da multa expressa em lei. Destacou que a multa que poderia ser aplicada à suposta infração também está errada, pois seria a da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado garantiu que providenciaria a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, e que colaria ao PAF. Solicitou a reabertura do prazo de defesa após ser prestada a informação fiscal.

Requeriu, caso as questões prejudiciais sejam superadas, que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material.

Afirmou que admitir a aplicação isolada do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, o que conduz à improcedência do lançamento. Destacou que os Autuantes certamente investigaram os registros de entradas e não identificaram entradas que não teriam sido registradas na escrita fiscal. Essa ausência de constatação comprovaria que o Autuado não deixou de registrar suas entradas e foram as mesmas respaldadas por documentação fiscal e pela devida retenção do ICMS.

Concluiu que a acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. Acrescentou que as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, com notas fiscais, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Reiterou que a Portaria nº 445/98 não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e ao regime de substituição tributária, havendo que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança.

O autuante Marco Antônio Porto Carmo apresentou informação fiscal das fls. 71 a 77. Disse que no auto de infração e suas planilhas estão presentes todos os elementos da obrigação tributária. Comentou que na primeira planilha especifica o produto, a quantidade omitida nas entradas, o valor unitário e a base de cálculo (fl. 05). Na segunda planilha o autuante demonstrou como se apurou as quantidades omitidas (fls. 06 a 18), com base no índice de variação volumétrica e na EFD, nos termos do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. E na terceira planilha demonstrou o preço do preço médio unitário.

Explicou que a atividade do autuado é disciplinada por legislação federal, notadamente em relação à escrituração e controle de estoques. Disse que a oscilação térmica provoca variação térmica nos estoques que obriga a uma checagem de maneira específica, como a prevista na referida portaria.

Alegou que não se aplica a proporcionalidade na apuração do imposto porque o ICMS é exigido por solidariedade sobre mercadoria específica sujeita à antecipação tributária, em decorrência do não pagamento na operação que resultou a entrada da mercadoria no estabelecimento.

Ressaltou que as perdas não foram consideradas porque o que se buscou comprovar foi a omissão das entradas que somente são detectadas com os ganhos registrados acima do índice de variação volumétrica admitido. Destacou que apurou o imposto devido com base na EFD emitida pelo autuado e que as alegações de equívocos não vieram acompanhadas de comprovações.

Quanto aos efeitos do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, lembrou que a escrituração diária do LMC já existia e que o procedimento fiscal foi adotado após a publicação do referido dispositivo na portaria.

Ressaltou que a multa aplicada está correta, pois está relacionada com a entrada de mercadoria não registrada. Reiterou que a Instrução Normativa nº 56/07 trata de matéria relativa a presunções e que o presente procedimento apura omissão de entradas de mercadorias. Alegou que o autuado não trouxe motivações suficientes para que o processo seja revisado por fiscal estranho ao feito.

O autuado alegou, em memorial enviado dia 13/08/2020, que o julgamento por videoconferência

sem a concordância do sujeito passivo fere o princípio da publicidade dos atos administrativos, bem como prejudica sobremaneira o exercício da ampla defesa, na medida em que, sendo o processo físico, impede o exame dos autos durante a constatação, pela defesa, dos elementos juntados pelo Autuante para sustentar suas alegações. Requeru a suspensão do julgamento a fim de que seja o PAF convertido em diligência, para que tenha vistas do PAF e da informação fiscal. Requeru, ainda, considerando a extensa matéria de direito abordada, de forma alternativa, que seja o PAF convertido em diligência à PGE/PROFIS, para análise e emissão de parecer.

VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

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

Indefiro o pedido de suspensão do julgamento requerido pelo autuado por este não concordar com a sua realização 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.

Não houve qualquer novo elemento trazido aos autos pelo autuante para sustentar suas alegações e 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. Sendo assim, indefiro, também, o pedido de diligência para que o autuado tivesse vistas do PAF e da informação fiscal.

Rejeito o pedido de nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e, consequente, cerceamento do direito de defesa. 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 das fls. 06 a 18, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados em vários meses do ano de 2019.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2019, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro (fls. 06 a 08). No dia 05/01/2019 o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 15.871 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 4.827 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 15.871 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 4.827 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. 05.

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. Foi alegada a incapacidade dos tanques em armazenar os quantitativos registrados ao final de cada dia, mas também não foi trazido qualquer documentação acerca da capacidade dos referidos tanques.

Supostos erros na informação de valores na escrituração fiscal, como alegou o autuado em relação aos informados no Registro 1300 da EFD que serviram de base para o presente auto de infração, não se constituem em inconsistências que justifiquem solicitação de correção e a multa aplicada não poderia ser a da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, como sugerido pelo autuado, pois a presente exigência fiscal não trata de antecipação tributária.

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

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 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281231.0017/19-5**, lavrado contra **MAXX POSTO III LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.251.511,28**, 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, 25 de agosto de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR