

A.I. Nº - 269138.0073/20-2
AUTUADO - TORRES BARBOSA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 30/03/2021

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0026-01/21-VD

EMENTA: ICMS. 1 – FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Observados ganhos volumétricos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP em vários meses nos anos de 2015, 2016 e 2017. 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. Infração 01 subsistente. 2 - ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. COBRADO COM BASE EM OMISSÃO DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, APURADAS PELA VERIFICAÇÃO DE GANHOS VOLUMÉTRICOS REGISTRADOS NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD ACIMA DOS ÍNDICES ADMITIDOS PELA ANP. Autuado não apresentou contestação em relação ao mérito. Exigência fiscal relativa à antecipação tributária vinculada à infração 01 que exigiu o ICMS por solidariedade em omissão de entradas de mercadoria, julgado procedente por essa Junta de Julgamento Fiscal. Infração 02 subsistente. Retificada a multa de 100 para 60% com base na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. 3 – MULTA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. Autuado não apresentou contestação. Infrações 03, 04 e 05 subsistentes. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O auto de infração em lide, lavrado em 13/02/2020, formaliza a exigência de ICMS e multa no valor de R\$96.682,17, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

Infração 01 (04.07.01) - 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, ocorrido nos meses de dezembro de 2015, 2016 e 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$80.202,32, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 (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 mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em dezembro de 2015, 2016 e 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$14.994,48, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 03 (16.01.01) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido nos meses de março e abril de 2015 e de julho de 2016, sendo exigido multa no valor de R\$126,26, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 04 (16.01.02) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido nos meses de março, abril, maio e julho de 2015 e de janeiro, março e junho de 2016, sendo exigido multa no valor de R\$1.312,92, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 05 (16.01.06) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido no mês de janeiro de 2018, sendo exigido multa no valor de R\$46,19, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 17 a 23 (frente e verso). Requereu a nulidade do auto de infração por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com consequente cerceamento do direito de defesa. Alegou que o autuante utilizou apenas um dos dados registrados no LMC, criando quantidades de omissões de entradas. Acrescentou que, por ser mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, a omissão de receita somente poderia ter reflexos na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao varejista lançar o imposto sobre as vendas. Concluiu que a presente acusação com base em presunção legal necessita de comprovação da efetiva aquisição sem documentação fiscal e sem a retenção do ICMS.

Destacou que o setor varejista de combustíveis trabalha exclusivamente com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, não cabendo a aplicação da presunção com apuração na forma da Portaria nº 445/98.

Alegou que os demonstrativos apresentados utilizaram métodos não contemplados na Portaria nº 445/98, nem em qualquer outro dispositivo regulamentar. Considerou um vício insanável não considerar na apuração as perdas observadas no mesmo período.

Ressaltou que é impossível a ocorrência de ganhos diários de milhares de litros de combustíveis, por vezes superiores à capacidade dos tanques. Ou seja, a autuação recaiu unicamente sobre a escrituração inconsistente efetuada pelo autuado, cuja explicação das razões das inconsistências considerou muito difícil de ser obtida agora. Questionou por qual motivo não foi considerada as perdas verificadas no mesmo período na apuração do imposto devido. Considerou que a forma apartada da auditoria de estoques consiste em outro vício na apuração da presunção.

Reclamou que a inclusão do parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 somente pode ter aplicação a partir da sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração. Disse que a multa aplicada é mais uma prova da precariedade da forma eleita na apuração, pois a prevista no inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98 é a da alínea “g” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Solicitou a reabertura do prazo de defesa para apresentar a EFD e o LMC retificados, expressando as reais quantidades dos lançamentos. Ressaltou que as declarações contidas na DMA revelam as reais movimentações ocorridas no período fiscalizado. Requereu, também, a realização de uma revisão fiscal aplicando, inclusive, o disposto na Instrução Normativa nº 56/07.

Trouxe exemplos acerca de erros entre os valores escriturados no LMC e os adotados pelo autuante em seus demonstrativos (fl. 22 frente e verso).

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 39 a 61 (frente e verso). Tratou da decadência do direito da Fazenda Pública efetuar lançamento do ICMS. Explicou que não se aplica os princípios do contraditório e da ampla defesa durante a ação fiscal que antecede a lavratura do auto de infração. Alertou que o presente auto de infração foi integralmente baseado no sped fiscal do autuado, ao qual tem completo acesso.

Considerou como equívoco do autuado entender que o LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD. Disse que o autuado pode demonstrar que seus registros na EFD estão equivocados, mas mediante documentos ou elementos que evidenciem fatos.

Explicou que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 trouxe novo procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores que podem ser feitos diariamente. Assim, poderia ser aplicado a fatos pretéritos, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.

Ressaltou que o valor apurado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação. A omissão foi constatada mediante verificação da existência de uma extrapolação da variação limite fisicamente possível do volume de combustível existente em estoque.

Destacou que o inventário do estoque pode ser feito em períodos diferentes. Acrescentou que no caso de postos revendedores de combustíveis os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia. Uma antes de qualquer venda e outra após encerradas as vendas, registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e na EFD. Esclareceu que também existe no LMC e na EFD um campo para registro consolidado de diferenças diárias no estoque de combustível decorrentes de variação volumétrica.

Disse que efetuou a checagem de todas as somas e subtrações que resultaram as informações constantes nos registros 1300, 1310, e 1320 da EFD, inclusive as transposições dos valores de um registro para outro.

Ressaltou que os ganhos encontrados nas medições diárias não podem ser compensados com perdas ocorridas em dias próximos. É necessário demonstrar o erro cometido, pois são registros distintos. Pontuou que não é suficiente apenas alegar que cometeu erros na medição, tem que ser trazido documentos e elementos que demonstrem as supostas incorreções.

Alegou que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 trouxe novo procedimento de fiscalização, pois o levantamento dos estoques é feito diariamente pelo próprio contribuinte e registrado em sua escrituração digital. Acrescentou que a variação percentual do volume de combustível em razão da temperatura foi definida três vezes a mais que a estabelecida pela ANP, aumentando a margem e minimizando a possibilidade de erro em relação ao que não pode ser caracterizado como ganhos e perdas volumétricos.

Reiterou que o novo procedimento de fiscalização inserido na Portaria nº 445/98, art. 10, parágrafo único, estabeleceu novo critério de apuração que permite sua aplicação a fatos geradores anteriores à data de sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.

Citou decisão recente do STJ no Recurso Especial nº 1.833.748 – SE favorável à cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo contribuinte acima do limite estabelecido pela ANP.

Anotou que o imposto está sendo cobrado do autuado por solidariedade por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, cujo fundamento não está em qualquer presunção prevista em lei, razão pela qual também não é possível a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

VOTO

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

O autuado não apresentou contestação em relação às infrações 03, 04 e 05, permanecendo a lide

apenas em relação às infrações 01 e 02.

A lide da infração 01, 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.

Rejeito o pedido de nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração, com suposto fundamento na Portaria nº 445/98, e por não ter sido considerado o LMC trazido aos autos, configurando suposto cerceamento de defesa. A comunicação acerca de retificação do LMC após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e apresentação de documentação que justifique as retificações, não tem o condão de afastar a exigência fiscal. Logo, não pode ser alegado cerceamento de defesa quando foi concedido ao autuado o prazo de 60 dias após a lavratura do auto de infração para apresentação das motivações que justificariam as supostas retificações posteriormente processadas no LMC.

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, 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.

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. 04 e 05, 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 2015, 2016 e 2017.

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 abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro (fl. 07). No dia 01/04/2015, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 12.028 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 2.518,573 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 12.028 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 2.518,573 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 fls. 04 e 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 consta da infração 02 deste auto de infração.

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.

Indefiro o pedido de revisão fiscal para análise da documentação apresentada e da contabilidade da empresa. Novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações, não justificam a sua consideração.

Quanto ao enquadramento legal, entendo que deve ser retificado para art. 6º, inciso VI e art. 22, § 1º, inciso I-B da Lei nº 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, pois no imposto exigido por solidariedade não se aplica o método de apuração da base de cálculo estabelecido no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96, que é aplicável somente nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações. A alteração se justifica em razão da infração não se tratar de presunção de saídas omitidas apuradas em levantamento fiscal, mas de imposto exigido por solidariedade de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo aplicável a base de cálculo apurada nos termos do inciso I-B do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96, tal como efetivamente realizado, conforme demonstrativo das fls. 08 a 10. Por outro lado, a multa aplicada está de acordo com a legislação. Infração 01 subsistente.

Em relação à infração 02, a lide consiste na antecipação tributária sobre combustíveis decorrente da exigência fiscal por solidariedade em omissão de entrada de mercadoria de que trata a infração 01, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD. Considerando que o autuado não apresentou qualquer argumentação em relação ao mérito, considero subsistente a infração 02. Entretanto, em relação à multa aplicada, retifico o percentual de 100% para 60%, considerando que a que deve ser aplicada para a presente infração é a da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

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 **269138.0073/20-2**, lavrado contra **TORRES BARBOSA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$95.196,80**, acrescido das multas de 100% sobre R\$80.202,32, e 60% sobre R\$14.994,48, previstas no art.42, III, “d”, e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$1.485,37**, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de fevereiro de 2021

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR